



ACADEMIA MILITAR

A auditoria financeira no Exército: o papel dos Centros de Finanças no domínio do Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional

**Aspirante a Oficial de Administração Militar
Jorge Nuno Pessoa Silva**

Orientador: Major AdMil (Doutor) David Miguel Pascoal Rosado

Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, julho de 2012



ACADEMIA MILITAR

A auditoria financeira no Exército: o papel dos Centros de Finanças no domínio do Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional

**Aspirante a Oficial de Administração Militar
Jorge Nuno Pessoa Silva**

Orientador: Major AdMil (Doutor) David Miguel Pascoal Rosado

Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, julho de 2012

Dedicatória

Aos meus pais, irmã, cunhado e sobrinho.

À Filipa Barrela.

Aos meus amigos.

Todos vocês, pelo amor que me transmitem.

Agradecimentos

Este Trabalho de Investigação Aplicada tornou-se possível através da ajuda de diversas pessoas. Assim, pode dizer-se que é fruto de um conjunto de sinergias que o enriqueceram. Os meus sinceros agradecimentos são:

Ao Sr. Major de Administração Militar (Doutor) David Miguel Pascoal Rosado, por ter aceite o convite para ser meu orientador, assim como pela sua vontade, empenho, conhecimento e experiência, que muito foram necessárias ao longo da minha investigação.

Ao Exmo. Sr. Major-General Jesus da Silva, por ter aceite ser entrevistado, tendo contribuído de uma forma muito positiva para a investigação.

Ao Sr. Tenente-Coronel de Administração Militar Pedro Guimarães, pelo apoio prestado enquanto Diretor de Curso e, numa fase posterior, pela sua constante disponibilidade em ajudar.

Ao Sr. Tenente-Coronel de Administração Militar Paulo Inocêncio, pelo apoio que prestou na qualidade de Diretor de Curso.

Ao Sr. Tenente-Coronel de Administração Militar Rui Salvado, por me ter esclarecido sempre que solicitado, por ter aceite ser entrevistado, e pela demonstração total de apoio à realização do meu trabalho.

Ao Sr. Tenente-Coronel de Administração Militar Rui Grosso, por me ter fornecido informações e prestado esclarecimentos, que em muito contribuíram para a realização deste trabalho.

Ao Sr. Tenente-Coronel de Administração Militar Fernando Barnabé, por ter aceite ser entrevistado, assim como pelo apoio que prestou ao longo da investigação, com constantes esclarecimentos.

Ao Sr. Major de Administração Militar Nuno Reis, pela disponibilidade prestada ao longo do trabalho, bem como por ter aceite ser entrevistado.

Ao Sr. Major de Administração Militar António Cipriano, por ter aceite ser entrevistado e pela disponibilidade demonstrada nos esclarecimentos.

À Sra. Major de Administração Militar Maria Regadas, por ter aceite ser entrevistada e por ter ajudado no esclarecimento de dúvidas.

Ao Sr. Capitão de Administração Militar Tiago Costa, por ter aceite ser entrevistado e por ter contribuído para o esclarecimento de dúvidas.

Ao Sr. Tenente de Administração Militar Fernando Cardoso, por, em paralelo com o estágio na Escola de Sargentos do Exército, ter dado sempre importância à questão deste trabalho, fornecendo documentos de consulta e prestando constantes esclarecimentos.

Ao Sr. Tenente de Administração Militar Rodrigo Brito, por ter aceite ser entrevistado, e pelos esclarecimentos que prestou sempre que foi solicitado.

Ao Sr. Alferes de Administração Militar Fredy Henriques, por ter disponibilizado material de consulta e ter respondido à entrevista exploratória na fase inicial do trabalho.

À Sra. Alferes de Artilharia Sónia Doellinger, pelo papel importante no auxílio das correções linguísticas.

Às Sras. funcionárias civis da Direção de Finanças, pela prontidão em prestar apoio e informação, aquando das minhas necessidades.

À D. Maria do Pilar, do Centro de Finanças do Comando de Instrução e Doutrina, pelo esforço em prestar apoio em tempo, fornecendo o que estava ao seu alcance, quando assim lhe solicitava.

Ao Sr. Domingues, da Escola de Sargentos do Exército, pela ajuda prestada quando solicitado para informações, no decorrer da investigação.

Aos meus pais, que ao longo de todos estes anos têm caminhado lado a lado comigo, constituindo um importante pilar na minha vida, e fazendo de mim o homem que sou hoje.

À minha família, que me presta um apoio contínuo e incansável, essencial para o meu ser.

À Filipa Barreira, pela importância que tem na minha vida, e pela que teve ao longo do curso, tendo sido extremamente importante para eu ser quem sou, demonstrando sempre uma grande vontade e dedicação na ajuda, assim como um enorme carácter como pessoa, visíveis na forma apaixonada com que se devota a mim.

Ao Pedro Bernardo, por ser um amigo para a vida, e pela contribuição que prestou, espelhada na constante prontidão para ajudar.

Aos meus camaradas de curso, por todos os momentos difíceis que tivemos, assim como pelos outros, que os tornaram muito importantes para mim.

A todos os meus amigos, que pelo apoio indireto prestado, se tornaram fundamentais.

A todos aqueles que por diversas formas se mostraram disponíveis em ceder informações e documentos, ou até mesmo opiniões oriundas da experiência e formação profissional.

A todos vós, o meu muitíssimo obrigado!

Jorge Nuno Pessoa Silva

Epígrafe

*“Muitas pessoas devem a grandeza de suas vidas aos
problemas e obstáculos que tiveram de vencer.”*

Robert Baden-Powell

Resumo

O presente Trabalho de Investigação Aplicada está subordinado ao tema: *"A auditoria financeira no Exército: o papel dos Centros de Finanças no domínio do Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional"*.

A crescente importância da temática da auditoria financeira em Portugal, e consequentemente no Exército, devido à dificuldade de se normalizar, corrigir e otimizar os procedimentos contabilísticos, como também de apresentar demonstrações financeiras claras e sem erros, traduzem ao trabalho uma elevada importância, na medida em que vai atender às potencialidades e limitações decorrentes da implementação do Sistema Integrado de Gestão, ao nível dos Centros de Finanças.

Os objetivos definidos para este trabalho pretendem verificar as hipóteses formuladas a partir das questões derivadas levantadas, de forma a responder à questão central, ou seja, à questão fundamental do trabalho.

A metodologia utilizada para a realização do trabalho respeitou as etapas esquematizadas por Marie-Fabienne Fortin, tendo sido feita uma recolha de informação através de pesquisas bibliográficas e documentais em fontes primárias, entrevistas exploratórias, observações diretas e inquéritos por entrevista.

Concluiu-se que o atual papel dos Centros de Finanças no processo de realização de auditorias financeiras não é o mais eficiente na estrutura financeira do Exército. A estrutura dos Centros de Finanças não é a adequada para fazer face às novas realidades. Assiste-se à tendência da eliminação dos níveis intermédios nas organizações, na medida em que existe um sistema de gestão integrado que permite centralizar o controlo, tornando-o mais eficaz e menos dispendioso.

Palavras-Chave: Auditoria no Exército, Auditoria Financeira, Centros de Finanças, Gestão Financeira, Sistema Integrado de Gestão.

Abstract

The present applied inquiry paperwork lies on the financial audit in the Army: *“the role of the Financial Centers in the domain of the National Defense Ministry’s Integrated System”*.

The rising importance of the financial audit’s theme in Portugal and therefore in the Army, due to the difficulty on normalizing, correcting and optimizing the accounting procedures, as well as presenting clear and accurate financial demos, reflects a high importance to the paperwork, because it will meet the potentiality and limitations of the Management Integrated System’s implementation.

The goals set for this paperwork aim to verify the hypotheses formulated from the derived questions raised, in order to answer to the main question, namely the fundamental question of this paperwork.

The methodology used to perform this paperwork respected the stages outlined by Marie-Fabienne Fortin. So, one has complied a collection of information through bibliographic and documentary primary sources researches, exploratory interviews, direct observations and surveys by interview.

One concludes that the current role of the Financial Centers, upon a financial audit’s execution process, is not the most efficient role in the Army’s financial structure. The structure of the Financial Centers is not adequate to cope with new realities. One sees the custom to eliminate the intermediate levels on organizations, because there is an integrated management system which allows the control’s centralization, making it more efficient and less expensive.

Key words: Audit in the Army, Financial Audit, Financial Centers, Financial Management, Management Integrated System.

Índice Geral

Dedicatória	iii
Agradecimentos	iv
Epígrafe	vii
Resumo	viii
Abstract	ix
Índice Geral.....	x
Índice de ilustrações	xiv
Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas.....	xv
Capítulo 1 Enquadramento Teórico	1
1.1. Introdução	1
1.2. Problema de investigação: escolha, formulação e justificação	2
1.3. Delimitação da abordagem	2
1.4. Questão de investigação inicial.....	3
1.5. Questões de investigação	4
1.6. Hipóteses de investigação	4
1.7. Objetivo de estudo	5
Capítulo 2 Revisão da Literatura.....	6
2.1. Conceito de Auditoria Financeira	6
2.2. Princípios da Auditoria.....	9
2.2.1. Independência.....	9
2.2.2. Competência.....	10
2.2.3. Diligência	11
2.2.4. Princípios éticos	11
2.2.5. Materialidade.....	12
2.3. Fases da auditoria	13
2.4. Procedimentos de auditoria no Exército.....	15
2.4.1. Auditores	16

2.4.2. Controlos na auditoria	16
2.4.3. Centros de Finanças	17
2.4.4. Planeamento	17
2.4.5. Execução da auditoria	18
2.4.6. Relatório de auditoria	18
2.5. Características do SIG	19
Capítulo 3 Trabalho de Campo e Metodologia de Investigação	22
3.1. Tipo de Estudo	22
3.2. Amostra	23
3.3. Instrumentos	24
3.4. Procedimentos	26
Capítulo 4 O papel dos Centros de Finanças na realização de auditorias financeiras em SIG/MDN	28
4.1. Alterações na realização de auditorias financeiras provocadas pela implementação do SIG/MDN	28
4.2. Procedimentos para a realização de auditorias financeiras	30
4.3. Interligação dos Centros de Finanças com a Direção de Finanças	31
4.4. Realização de auditorias financeiras <i>on-line</i> através do SIG/MDN	32
4.5. Papel desempenhado pelos Centros de Finanças no domínio do SIG/MDN	33
4.5.1. Despacho para 2012	34
Capítulo 5 Apresentação, Estudo e Discussão de Resultados	35
5.1. Os inquéritos por entrevista	35
5.2. As alterações decorrentes da realização de Auditorias Financeiras através do SIG/MDN	36
5.3. Os procedimentos para a realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças	37
5.4. A ligação dos Centros de Finanças com a Direção de Finanças	38
5.5. A possibilidade e as potencialidades das Auditorias Financeiras <i>on-line</i> através do SIG/MDN	39
5.6. A importância do papel dos Centros de Finanças na realização de auditorias financeiras	40
5.7. Análise SWOT aos Centros de Finanças	44
Capítulo 6 Considerações Finais	45
6.1. Conclusões e recomendações	45

6.2. Limitações da Investigação	48
6.3. Desafios para futuras investigações.....	48
Bibliografia.....	49
Apêndices.....	1
Apêndice A – Caracterização dos interlocutores.....	2
Apêndice B – Guião de Entrevista à Direção de Finanças	3
Apêndice C – Guião de Entrevista aos Centros de Finanças.....	5
Apêndice D – Inquérito por entrevista ao Exmo. Sr. MGen Diretor de Finanças Jesus da Silva.....	7
Apêndice E – Inquérito por entrevista ao Sr. TCor AdMil Rui Salvado.....	14
Apêndice F – Inquérito por entrevista ao Sr. TCor AdMil Fernando Barnabé	21
Apêndice G – Inquérito por entrevista ao Sr. Maj AdMil Nuno Reis	28
Apêndice H – Inquérito por entrevista ao Sr. Maj AdMil António Cipriano.....	34
Apêndice I – Inquérito por entrevista à Sra. Maj AdMil Maria Regadas.....	38
Apêndice J – Inquérito por entrevista ao Sr. Cap AdMil Tiago Costa.....	47
Apêndice K – Inquérito por entrevista ao Sr. Ten AdMil Rodrigo Brito.....	57
Apêndice L – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 1	68
Apêndice M – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 2	70
Apêndice N – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 3	72
Apêndice O – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 4	73
Apêndice P – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 5	75
Apêndice Q – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 1	76
Apêndice R – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 2	77
Apêndice S – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 3	79
Apêndice T – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 4	80
Apêndice U – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 5	81
Apêndice V – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 6	82
Anexos.....	1
Anexo A - Dispositivo de Apoio Financeiro do Exército	2

Anexo B – Percurso metodológico	7
Anexo C – Organograma do CFG	8
Anexo D – Programas de Trabalho	9

Índice de ilustrações

Ilustração 1 - Ambito dos Grupos e Blocos.....	20
Ilustração 2 - Análise SWOT aos CFin	44
Ilustração 3 - Tabela da Caraterização dos Interlocutores.....	2
Ilustração 4 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 1 da DFin	69
Ilustração 5 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 2 da DFin	71
Ilustração 6 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 3 da DFin	72
Ilustração 7 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 4 da DFin	74
Ilustração 8 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 5 da DFin	75
Ilustração 9 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 1 dos CFin.....	76
Ilustração 10 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 2 dos CFin.....	78
Ilustração 11 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 3 dos CFin.....	79
Ilustração 12 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 4 dos CFin.....	80
Ilustração 13 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 5 dos CFin.....	81
Ilustração 14 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 6 dos CFin.....	82

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AA	Asset Accounting
AdMil	Administração Militar
AIS	Audit Information System
al.	Alínea
AM	Academia Militar
ANCP	Agência Nacional de Compras Públicas
AO	Alterações Orçamentais
art.	Artigo
BW	Business Warehouse
Cap	Capitão
CDD	Centro de Dados da Defesa
CEME	Chefe de Estado-Maior do Exército
CFin	Centro de Finanças
CFM	Corporate Finance Management
CFO	Curso de Formação de Oficiais
Cfr.	Conferir em
CFS	Curso de Formação de Sargentos
CFT	Comando das Forças Terrestres
CID	Comando de Instrução e Doutrina
Cmd	Comando
CmdLog	Comando da Logística
CO	Controlling
Cor	Coronel
CPOS	Curso de Promoção a Oficial Superior
DCCR	Despesa Com Compensação da Receita
DCSI	Direção de Comunicações e Sistemas de Informação
DFin	Direção de Finanças
DGO	Direção-Geral do Orçamento

DGT	Direção-Geral do Tesouro
DHCM	Direção de História e Cultura Militar
EAPS	Enterprise Add-on - Public Sector
EDP	Energias De Portugal
EH&S	Environment, Health and Safety
EME	Estado-Maior do Exército
EPS	Escola Prática dos Serviços
ESE	Escola de Sargentos do Exército
etc.	<i>et aliae</i> (e outros – para coisas)
FA	Forças Armadas
FI	Financials
GabCEME	Gabinete do Chefe do Estado-Maior do Exército
Gen	General
HR-PA	Human Resources - Personnel Administration
HR-PD	Human Resources - Personnel Development
IE	Inquérito por Entrevista
IFAC	International Federation of Accountants
IGCP	Instituto de Gestão de Tesouraria e Crédito Público
IGDN	Inspeção-Geral da Defesa Nacional
IGE	Inspeção-Geral do Exército
IGF	Inspeção-Geral de Finanças
MAAT	Missão de Auditoria e Apoio Técnico
Maj	Major
MDN	Ministério da Defesa Nacional
MGen	Major-General
MM	Materials Management
n.º	Número
NEP	Norma de Execução Permanente
NPD	Número de Processo de Despesa
OCAD	Órgão Central de Administração e Direção
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
p.	Página
PA	Plano de Atividades
PAP	Pedido de Autorização de Pagamentos

PM	Plant Maintenance
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PS	Project System
Qi	Questão de investigação
QM	Quality Management
QMG	Quartel-Mestre General
RA	Repartição de Auditoria
RE	Real Estate
RFW	Recursos Financeiros para Windows
RGFC	Repartição de Gestão, Finanças e Contabilidade
RH	Recursos Humanos
RRING	Redes Regimentais de Informação de Gestão
s. d.	Sem data
s. l.	Sem local
SCI	Sistema de Controlo Interno
SD	Sales and Distribution
SEM-BCS	Strategic Enterprise Management - Business Consolidation
SEM-BPS	Strategic Enterprise Management - Business Planning and Simulation
SEM-BSC	Strategic Enterprise Management - Business Score Card
SEM-BW	Strategic Enterprise Management - Business Warehouse
SIG	Sistema Integrado de Gestão
SIG/MDN	Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional
Sr.	Senhor
Sra.	Senhora
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats
TC	Tribunal de Contas
TCor	Tenente-Coronel
Ten	Tenente
TGen	Tenente-General
TI	Tecnologias de Informação
TIA	Trabalho de Investigação Aplicada
TPO	Tirocínio Para Oficial
TR	Treasury
U/E/O	Unidades, Estabelecimentos e Órgãos

VCEME Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército

Capítulo 1

Enquadramento Teórico

“Conhece o teu tempo”

Peter Drucker

1.1. Introdução

No âmbito da estrutura curricular dos cursos ministrados na Academia Militar, surge o presente Trabalho de Investigação Aplicada, subordinado ao tema: *“A auditoria financeira no Exército: o papel dos Centros de Finanças no domínio do Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional”*.

Tem vindo a crescer a importância da auditoria financeira em Portugal, e consequentemente no Exército. É fundamental que o processo de auditorias financeiras na instituição seja realizado da melhor maneira, obedecendo aos parâmetros exigidos por uma auditoria deste tipo e, como tal, é extremamente necessário perceber o atual ponto de situação do papel dos CFin após a implementação do SIG. Assim, e relativamente aos CFin e ao SIG, é importante perceber os pontos fortes e fracos, bem como as suas potencialidades e limitações.

No que diz respeito à metodologia utilizada, o trabalho foi realizado com base numa recolha de informação em fontes primárias, em entrevistas exploratórias, observações diretas e inquéritos por entrevista. É um trabalho que conta com uma primeira parte introdutória de enquadramento da investigação, segue-se uma parte de enquadramento do tema, é realizado um estudo de caso e, por fim, são retiradas conclusões.

Este trabalho encontra a sua maior importância na certeza de que podem ser retiradas conclusões construtivas para uma melhor eficiência nos procedimentos das auditorias financeiras e, estruturalmente perceber a importância dos CFin no atual Dispositivo de Apoio Financeiro do Exército¹. Deste modo, contribui para um controlo mais rigoroso na gestão dos recursos financeiros, materiais e humanos.

¹ Ver Anexo A.

1.2. Problema de investigação: escolha, formulação e justificação

Todas as investigações têm uma origem, ou seja, *“Qualquer investigação tem por ponto de partida uma situação considerada como problemática, isto é, que causa um mal estar, uma irritação, uma inquietação, e que, por consequência, exige uma explicação ou pelo menos uma melhor compreensão do fenómeno observado”* (Fortin, 2009, p. 48), sendo por isso necessário definir o ponto de partida, procurando chegar à sua conclusão no final da investigação. Uma vez que *“Um problema de investigação, é uma situação que necessita de uma solução”* (Idem), o problema de investigação do trabalho prende-se com o facto de compreender qual o atual papel dos CFin na realização de auditorias financeiras, através do domínio do SIG.

A auditoria financeira é uma área de extrema importância de Gestão Estratégica pelo facto de permitir verificar, corrigir e otimizar os procedimentos contabilísticos e as várias transações executadas² ao nível da gestão financeira do Exército.

A implementação e a entrada em produtivo do SIG no Exército trouxeram mudanças de grande relevo no âmbito da auditoria financeira, bem como nos processos adstritos a esta exigência de gestão, incluindo várias alterações na relação documental (física e documental) entre as U/E/O, os CFin e a DFin.

Por todas as razões, e por ainda não ter sido objeto de estudo científico, importa aferir o ponto de situação da auditoria financeira desenvolvida pelo Ramo atualmente, tendo em linha de conta esta nova realidade de gestão.

1.3. Delimitação da abordagem

Antes da realização de qualquer investigação, é fundamental fazer a delimitação da abordagem, de tal forma a que se delimite até um campo de interesse preciso. Esta precisão pode não requerer uma resposta imediata, mas deve ser circunscrita de forma a possibilitar a formulação de uma questão que suscite interesse. A delimitação do tema pode provir de observações, de experiências pessoais, de trabalhos anteriores, de conferências, entre outros (Ibidem).

² As transações são executadas, essencialmente, em SIG.

A investigação incidiu exclusivamente na área da auditoria financeira do Exército, ao nível dos CFin. Sendo os CFin um nível intermédio na estrutura administrativo-financeira do Exército é fundamental perceber qual o seu papel e, mais do que isso, compreender os seus pontos fortes e fracos, assim como as suas potencialidades e vulnerabilidades.

O objetivo geral da pesquisa consistiu em aferir o atual ponto de situação das auditorias financeiras realizadas pelos CFin às U/E/O respetivas. Como tal, o trabalho de investigação teve foco direto nos CFin, pelas características de intermediadores que possuem entre as diversas U/E/O e a DFin.

1.4. Questão de investigação inicial

A questão de investigação inicial de qualquer projeto de investigação deve ser o fio condutor do mesmo. Assim, *“o investigador deve obrigar-se a escolher rapidamente um primeiro fio condutor tão claro quanto possível”* (Quivy e Campenhoudt, 1992, p. 29), para que seja a linha mestra que o investigador deve seguir ao longo de todas as fases do trabalho.

No decurso do processo de formulação de uma questão de investigação³ é importante que esta seja pertinente, contenha valor teórico e prático e que possua consideráveis dimensões metodológicas e éticas (Fortin, 2009).

Para que isso se verifique, há a necessidade de a pergunta ser bem formulada, existindo certas regras às quais deve obedecer, nomeadamente: ser clara, sendo precisa no que se pretende; exequível, no sentido de ser realista e adequada a quem a investiga; ser pertinente, com o objetivo de se poder tirar o máximo proveito do estudo (Rosado, 2011).

A investigação procurou responder à seguinte questão de investigação inicial: *“Ao nível da auditoria financeira, qual é o papel desempenhado pelos CFin no domínio do SIG/MDN?”*

³ A questão central e as questões de investigação surgem pelas leituras e entrevistas exploratórias que são feitas inicialmente.

1.5. Questões de investigação

As questões de investigação são questões que derivam da questão de investigação inicial, funcionando como um desmembramento desta, e às quais se procura responder, no sentido de se obter resposta à questão de investigação inicial (Idem). Uma questão de investigação “*é um enunciado interrogativo, escrito no presente que inclui habitualmente uma ou duas variáveis e a população a estudar*” (Fortin, 2009, p. 101).

Posto isto, e com a consciência da importância das questões de investigação, foi desmembrada a questão de investigação inicial com a precisão indispensável, garantindo o respeito pelos pressupostos de clareza, exequibilidade e pertinência.

Assim sendo, a questão de investigação inicial deu lugar a várias questões de investigação, nomeadamente:

- Qi 1: Quais foram as alterações, de conteúdo e de forma, na auditoria financeira realizada pelos CFin, designadamente pela implementação do SIG/MDN?
- Qi 2: No quadro do SIG/MDN, como se processa a auditoria financeira realizada pelos CFin?
- Qi 3: Em que nível se processa a interligação entre os CFin e a DFin, designadamente ao nível da auditoria financeira?
- Qi 4: É possível executar a auditoria *on-line*, utilizando todas as potencialidades do SIG/MDN?

1.6. Hipóteses de investigação

Entende-se por hipótese de investigação como “*um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis. É uma predição baseada na teoria ou numa porção desta proposição*” (Idem, p. 102). No que concerne às hipóteses de investigação, estas surgem como possíveis soluções às questões supra levantadas. São estas hipóteses que, ao longo da investigação, serão testadas como forma de se obter resposta quer às questões de investigação, quer à questão central (Rosado, 2011).

Nesse ensejo, as questões de investigação abriram espaço a uma dinâmica de reflexão, dando origem a várias hipóteses de investigação, que se passam a enunciar:

- H1: As alterações na auditoria financeira realizada pelos CFin às U/E/O pela implementação do SIG/MDN foram diversas, com destaque para as novas potencialidades adstritas à utilização de um sistema integrado;
- H2: A auditoria financeira realizada pelos CFin divide-se em três fases, contemplando uma fase prévia, uma de execução e uma posterior, de relatório;
- H3: Os CFin ligam-se diretamente com a DFin ao nível da auditoria financeira, seguindo métodos de auditoria estipulados por diretrizes superiormente emanadas;
- H4: O SIG/MDN é um sistema integrado com inúmeras potencialidades, com destaque especial para a auditoria *on-line*.

1.7. Objetivo de estudo

Antes de se partir para uma investigação é importante perceber qual o objetivo do estudo em questão. Assim sendo, *“O objectivo de um estudo indica o porquê da investigação. É um enunciado declarativo que precisa a orientação de investigação segundo o nível dos conhecimentos estabelecidos no domínio em questão”* (Fortin, 2009, p. 100).

Para se realizar esta investigação, é pretendido efetuarem-se inquéritos por entrevista a pessoas que, através do seu conhecimento e experiência, consigam criar valor acrescentado à investigação. Então, ir-se-á procurar entrevistar pessoas ligadas à auditoria financeira do Exército, com foco para os CFin e DFin. Vai ser importante entrevistar pessoas na RA da DFin, uma vez que é do topo da hierarquia que surgem as linhas mestras para os restantes níveis hierárquicos. Com o intuito de realizar estas entrevistas são pretendidas deslocações à DFin, ao CFin do CFT, ao CFin do CmdLog e ao CFG.

Todo este percurso é feito com o intuito de se obter resposta a todas as questões e hipóteses propostas, permitindo assim fazer uma exploração do tema em questão, identificando e descrevendo o atual estado dos CFin na realização de auditorias financeiras. Vai-se procurar identificar os pontos fortes e fracos dos mesmos, assim como as suas potencialidades e vulnerabilidades, no sentido de se perceber qual a sua importância na estrutura financeira do Exército.

Capítulo 2

Revisão da Literatura

*“O mais importante é identificar
o futuro que já aconteceu”*

Peter Drucker

Uma vez que a *“A revisão da literatura é um processo que consiste em fazer o inventário e o exame crítico do conjunto de publicações pertinentes sobre um domínio de investigação”* (Fortin, 2009, p. 74), procura-se concetualizar uma ideia do que é dito em cada uma das publicações mais importantes.

No decorrer do trabalho teve-se o cuidado de estudar e examinar as fontes provenientes das entidades com maior importância relativamente ao tema, tendo atenção aos conceitos do estudo e às relações teóricas estabelecidas. O livro *“Auditoria Financeira – teoria e prática”*, o Manual de Auditoria e de Procedimentos do TC, as circulares e notas-circulares provenientes da DFin, outros livros, Decretos-Lei, outros documentos provenientes de jornais e revistas, assim como *sites*, constituem a estrutura-base do trabalho.

Considerados os documentos acima referidos como os essenciais para o trabalho, a sua síntese e resumo fornecem a matéria fundamental à conceptualização da investigação (Idem, 2009).

2.1. Conceito de Auditoria Financeira

Para se realizar um TIA em auditoria financeira é importante, primeiro que tudo, perceber qual o conceito de auditoria financeira. Este conceito tem sofrido algumas alterações com o decorrer do tempo devido à abrangência que lhe tem sido imputada, nomeadamente com a fixação de objetivos cada vez mais amplos.

Nos tempos que correm, existe um grande volume de informação a circular, pelo que para que a informação possa ter utilidade, nomeadamente na tomada de decisão ou na

avaliação da eficiência e eficácia da gestão financeira, esta necessita de ser tratada. É aí que surge a auditoria financeira, que após realizada, permite certificar a veracidade dessa mesma informação (Ferreira, 2005).

São vários os conceitos existentes, todos eles concorrentes, de uma maneira ou de outra, para a mesma definição. Assim, a definição proposta pelo TC para auditoria é: *“Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”* (Tribunal de Contas, 1999, p. 23). Embora esta definição seja mais genérica, adapta-se facilmente à financeira, tratando-se de procedimentos contabilísticos e de revisões de contas.

A auditoria financeira é definida como uma análise de contas, verificação da legalidade e regularidade das operações, nomeadamente se foram corretamente autorizadas, registadas e liquidadas, e da situação financeira da entidade a auditar, tendo atenção à conformidade legal geral e específica em vigor, existindo a possibilidade da emissão de um parecer por parte do auditor (Idem, 1999). Pode também dizer-se que a auditoria financeira serve para *“Avaliar se a informação financeira é credível (...) na avaliação do cumprimento dos normativos estabelecidos pela Administração e detecção de erros com materialidade”* (Pinheiro, 2010, p. 39).

Assim como alguns autores ou o TC, também o Exército, através da DFin, possui a sua definição de auditoria financeira. Atualmente encontra-se definido um conceito de auditoria financeira que vai de encontro ao do TC, nomeadamente: *“A auditoria financeira tem em vista a comprovação da exactidão e da integralidade das demonstrações financeiras e das informações contabilísticas, bem como da legalidade e regularidade, com vista à emissão de um parecer sobre as contas anuais e a situação financeira da entidade e sobre a legalidade e regularidade”* (Direção de Finanças, 2010a, p. 2). É por esta definição que as entidades com capacidade para realizar auditorias financeiras no Exército, nomeadamente a DFin e os CFin, se regem aquando da realização das mesmas.

Embora todas as definições de auditoria financeira a apontem para um exame às demonstrações financeiras, através de um constante seguimento das normas determinadas, utilizando pessoal profissional e competente, esta tem sempre um objetivo que se prende em habilitar o auditor a expressar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras de uma entidade. Este objetivo, materializado com o parecer do auditor, visa a clarificação das

demonstrações financeiras, garantindo a observância do seu enquadramento, uma boa preparação e em concordância com os conceitos necessários, como por exemplo, o da materialidade. De salientar ainda que *“O revisor/auditor proporciona um elevado, mas não absoluto, nível de segurança (...) não se garante a viabilidade futura da empresa nem se certifica a eficácia e eficiência da gestão e dos seus actos”* (Alves, 2006, p. 25).

Para que a auditoria tenha fiabilidade e seja credível, esta tem de ser conduzida por alguém qualificado e com as aptidões necessárias, sendo que *“esta credibilidade é certificada pelo parecer que o auditor independente emite após uma verificação crítica dos registos contabilísticos, do seu suporte documental e de outros elementos, confirmando, por um lado se as contas exprimem de forma verdadeira e apropriada a situação e os resultados da empresa auditada, e, por outro, se estas foram tempestivamente apresentadas; caso contrário o auditor deverá explicar as razões que obstaram a tal”* (Barata, 1999, p. 81).

Através de uma perspetiva mais ampla, a auditoria não é uma atividade mecânica que pressuponha uma constante aplicação dos mesmos procedimentos, e também não considera, *à priori*, a existência de erros e falhas na entidade a auditar. A função de auditoria é tomada em conta como sendo independente, obtendo resultados através de variados elementos de análise, permitindo assim conhecer os pontos fracos da entidade auditada e, posteriormente, emitir recomendações (Ferreira, 2000). No encadeamento lógico de ideias, *“a auditoria deve ser: Planeada – Supervisionada – Avaliada”* (Idem, p. 204).

Com base nas definições apresentadas, e remetendo para o objetivo deste trabalho, entende-se que a definição que melhor se enquadra na realidade do Exército é considerar-se a auditoria financeira como um exame ou verificação de elementos com cariz financeiro, comprovando a integralidade e exatidão, nomeadamente das demonstrações financeiras, tendo atenção às regras, normas, objetivos e leis pelas quais se rege, que é feita por uma pessoa profissional e competente, com o objetivo de se realizar um parecer, por parte do auditor, que é expresso na sua opinião e baseado no relatório referente à matéria analisada.

2.2. Princípios da Auditoria

Não só na auditoria, como em todos os ramos do conhecimento, existe a necessidade de sustentar os conceitos teóricos. *“Os conceitos são elementos de base da linguagem que transmitem os pensamentos, as ideias e as noções abstractas (...) é a base da investigação”*, ou seja, são elementos que conferem sustentação teórica. (Fortin, 2009, p. 36).

A sustentação é feita com base em princípios. Assim sendo, os principais princípios da auditoria servem para sustentar as suas bases em pontos fulcrais, garantindo desta forma que a sua execução é feita com o devido rigor (Costa, 2000).

2.2.1. Independência

A independência⁴ é um dos princípios mais importantes, uma vez que é fundamental para qualquer auditor possuir uma posição exterior face à entidade a auditar, para conseguir dispor de livre arbítrio, assim como de capacidade para formular uma opinião justa e desinteressada.

Por outras palavras, e relativamente ao auditor em geral, a independência pressupõe que este se encontra sem impedimentos externos pessoais que o possam condicionar de alguma forma no seu trabalho, sendo que a *“a actuação do auditor (...) só o poderá fazer através de uma análise objectiva, isto é, livre de pressões ou motivações particulares”* (Silva, 2000, p. 10). O conceito de independência pressupõe também que se mantém imparcial nos assuntos relacionados com a auditoria, e ainda que possui autonomia suficiente para conseguir realizar o seu trabalho, nomeadamente na execução das auditorias, garantindo deste modo imparcialidade para com terceiros, assim como opiniões claras, concisas e objetivas, que se traduzem em juízos e recomendações (Tribunal de Contas, 1999).

De uma perspetiva mais ampla, e constante no Código de Ética da IFAC, o conceito de independência tem como pressupostos, entre outros, o não envolvimento do auditor nos negócios da entidade a auditar, a inexistência de relações pessoais e familiares, a

⁴ Estado de não se achar sob domínio ou influência estranha. Disponível em <http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=independ%C3%Aancia>, no dia 16 de fevereiro de 2012, às 11h30m.

inexistência de honorários, a inexistência de capital e a inexistência de litígios (Costa, 2000).

Em relação ao que está publicado no Exército, a DFin caracteriza a independência referindo que “*O auditor não pode estar ligado à execução ou supervisão de contabilidade e serviços relacionados na entidade sujeita a auditoria nem estar envolvido nos processos internos de decisão da mesma*” (Direção de Finanças, 2010a, p. 3). Ou seja, o que é pretendido é que o auditor mantenha uma postura correta e exterior, não estando ligado à entidade que audita. Isto só é conseguido se se garantir uma independência do órgão que audita, funcionando como órgão de fiscalização da atividade financeira, face à entidade auditada.

O que acontece na realidade é isso mesmo, isto é, os CFin auditam as U/E/O que têm sobre a sua dependência, mas pelo facto de se encontrarem num nível hierárquico superior no dispositivo de apoio financeiro⁵, obtêm uma postura externa e independente face aos mesmos, que lhes permite realizarem os processos de auditoria de forma correta, aplicando este princípio corretamente. Tal como os CFin, também a DFin tem essa capacidade perante os CFin e U/E/O, mas apenas tecnicamente, uma vez que a DFin se encontra sobre a alçada do CFin do CmdLog⁶.

2.2.2. Competência

Para o processo de realização de auditorias, a competência⁷ é fundamental para que este seja realizado da melhor maneira. É necessário que o auditor seja capaz psicológica e tecnicamente, para realizar bem a auditoria, aplicando os seus conhecimentos.

Neste sentido, a competência tem que ser medida e, para isso, existem certos controlos que um auditor tem que dominar obrigatoriamente. São os casos, por exemplo, do conhecimento das matérias importantes relativas ao controlo financeiro, que só assim lhe permite examinar com exatidão as entidades a auditar, do domínio dos métodos e técnicas de auditoria, e ainda do domínio da legislação financeira em vigor relativa à

⁵ Ver Anexo A.

⁶ Idem.

⁷ Capacidade, suficiência (fundada em aptidão); Atribuições. Disponível em <http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=independ%u00eancia>, no dia 16 de fevereiro de 2012, às 11h40m.

entidade a auditar, encontrando-se desta forma bem enquadrado para a execução da respetiva auditoria (Tribunal de Contas, 1999).

2.2.3. Diligência

A diligência⁸ pressupõe que o auditor é inteligente e criterioso na altura de tomar opções relativamente à execução de uma auditoria a uma entidade. Assim, o auditor deve saber adaptar-se ao tipo de entidade que audita, obrigando-o a ser conhecedor de todos os métodos e técnicas existentes, das melhores formas de captar informação, e ainda de ter uma elevada capacidade de perceção acerca da maneira como as coisas realmente acontecem nas entidades.

É exatamente este o fio condutor do TC, ao referir que *“O auditor deve ser criterioso na determinação do âmbito da auditoria e na selecção dos métodos e técnicas aplicáveis na sua execução. Deve ainda ser cuidadoso na identificação, obtenção e avaliação de provas e demais procedimentos de auditoria aplicáveis”* (Idem, p. 99), tendo sempre em conta que deve fazer a *“emissão de um juízo de valor ou avaliação do grau de correspondência mediante um critério estabelecido”* (Silva, 2000, p. 10). Ou seja, a capacidade do auditor decidir e adaptar-se a cada entidade a auditar é princípio fundamental para que a auditoria seja executada da melhor forma.

2.2.4. Princípios éticos

Os princípios éticos⁹ são muito importantes em qualquer que seja a área a tratar. A integridade e a conduta adequada por parte do auditor na execução de auditorias são extremamente importantes, na medida em que permite assegurar que os processos são realizados de forma condigna. Esta correta atitude materializa-se na aplicação do código de

⁸ Aplicação, zelo, cuidado (para conseguir algo); Busca, pesquisa, averiguação. Disponível em <http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=dilig%C3%Aancia>, no dia 17 de fevereiro de 2012, às 15h10m.

⁹ Conjunto de regras de conduta. Disponível em <http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=%C3%A9tica>, no dia 17 de fevereiro de 2012, às 15h20m.

ética¹⁰ existente, cumprindo sempre as normas em vigor relativas à auditoria, e apresentando sempre uma atitude de ceticismo profissional (Alves, 2006).

Relativamente ao Exército, a DFin engloba a independência, a competência e a diligência, fazendo referência a cada um deles, enquadrando-os como um conjunto de princípios que formam os princípios éticos. Faz referência a que “*Os auditores desenvolvem a sua actividade de acordo com os princípios de independência, competência e diligência*” (Direção de Finanças, 2010a, p. 3), procedendo deste modo a uma conduta profissional ética.

2.2.5. Materialidade

O princípio da materialidade é fulcral na execução de auditorias. Tendo-se como dado garantido que uma auditoria nunca consegue abranger todas as áreas, e mais, tomando-se como verdade que em qualquer entidade existem sempre erros, é importante saber distingui-los à luz do princípio da materialidade. Numa passagem pelo manual do TC é feita referência ao facto que não se deve dar importância “*a factos cuja materialidade financeira seja pouco relevante*” (Tribunal de Contas, 1999, p. 103), obrigando deste modo a que o auditor saiba avaliar o que realmente é relevante para a respetiva entidade. Na mesma linha de ideias temos que “*A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgados nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção*” (Costa, 2000, p. 129).

Relativamente à comparação entre entidades, é necessário que o auditor tenha em conta de que o que é relevante para uma entidade pode não o ser para outra, uma vez que existe a necessidade de se ter em consideração o nível da dimensão das distorções, a sua natureza e as circunstâncias em que as mesmas ocorrem (Direção de Finanças, 2010a).

Dada a necessidade de o auditor saber avaliar o que é realmente relevante, a avaliação tem de ser feita de forma criteriosa, tomando como princípio que “*A informação constante das demonstrações financeiras é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder, de alguma forma, influenciar as decisões económicas daqueles que utilizam essa informação quando tomadas na base das referidas demonstrações financeiras*” (Idem, p. 11).

¹⁰ Código de Ética do IFAC e Código de Ética e Deontologia da OROC.

Para que se perceba melhor a importância da materialidade para a auditoria e para os pareceres dos auditores, pode dizer-se que esta permite definir um limiar que, depois de ultrapassado, já influencia significativamente as demonstrações financeiras, levando a que o auditor conclua que estas já não representam de forma verdadeira a realidade das operações e dos resultados obtidos pela entidade auditada (Ibidem, 2010a).

Embora tudo o que esteja fora da esfera da materialidade não seja objetivo do trabalho do auditor, este deve ter sempre em conta alguns erros, distorções, políticas indevidas ou falta de documentação, pelo simples facto de representarem incorreções que aumentam o risco de ocorrência de situações semelhantes (Alves, 2006).

2.3. Fases da auditoria

As fases das auditorias não estão definidas linearmente, uma vez que cada autor tem a sua interpretação. Ainda assim, embora o número de fases não seja coincidente, o resultado prático não se altera.

Pode defender-se que a auditoria é um processo que se divide em nove fases, sendo elas o planeamento, a preparação de auditoria, o exame preliminar, a descrição, análise e avaliação do controlo interno, o exame de avaliação da informação, as conclusões e recomendações, a comunicação dos resultados, o *follow-up* e a avaliação da auditoria (Moraes e Martins, 2007).

Temos, por exemplo, o caso do TC que considera, de uma forma geral, três fases de uma auditoria. Ordenadas sequencialmente tem-se:

- Planeamento – onde é feito um estudo aprofundado da entidade a auditar, com o objetivo de recolher o máximo de informações possível, fazer avaliações preliminares do SCI, determinar objetivos e as necessidades de recursos, elaborando ou consultando o *dossier* permanente¹¹ da entidade;
- Execução – diz respeito à “*realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas*” (Tribunal de Contas, 1999, p. 67), onde se faz a avaliação dos controlos existentes, onde se elabora o programa de trabalho e,

¹¹ Englobam todas as informações que o auditor considera importantes e que tenham de ser consultadas ao longo das auditorias presentes e futuras. As informações a incluir no *dossier* permanente devem ser arquivadas de forma sistematizada a fim de permitir uma fácil e rápida consulta. Cfr. Nota-Circular 03/2010, da DFin, de 8 de fevereiro.

posteriormente, se o executa. Por vezes surge a necessidade de se elaborarem programas detalhados para cada uma das áreas a examinar, constituindo assim os *dossiers* correntes¹² da auditoria;

- Avaliação e elaboração do relatório – esta fase tem um cariz muito pessoal, uma vez que o auditor deve expressar a sua opinião, apresentando as devidas explicações para os factos referidos, assim como as conclusões, tendo em vista o relatório a elaborar posteriormente. Em relação ao relatório, este deve fazer alusão aos programas e atividades realizadas durante a auditoria, sendo tudo isto elaborado com a devida imparcialidade, assim como de uma forma clara, concisa e fundamentada (Idem, 1999).

A DFin, através da sua Nota-Circular n.º 03/2010, onde emana instruções para a auditoria na administração financeira, não é totalmente clara a este nível, embora seja possível, através de uma análise cuidada, retirar elações sobre as fases sequenciais. Em primeira instância, *“Antes de se iniciar o trabalho propriamente dito, deve obter um conhecimento preliminar das operações das UEO a serem examinadas, através da obtenção de informações sobre a organização”* (Direção de Finanças, 2010a, p. 5), ou seja, é possível ver aqui referido o trabalho preliminar, que pertence, naturalmente, à fase do planeamento. Relativamente a esta fase pode-se considerá-la como a fase do conhecimento do negócio, isto é, conhecer a atividade e os acontecimentos da entidade cujas demonstrações financeiras vão ser auditadas, permitindo deste modo obter informações que possam ter um efeito significativo. Tais informações podem ser obtidas através de debates com as pessoas pertencentes à entidade, leitura de documentos de serviço, visitas às instalações, etc. (Costa, 2000).

No decorrer da respetiva Nota-Circular é possível assistir a uma passagem que se refere a que *“Para obter evidência (prova) o auditor deve executar procedimentos que incluem inspeções físicas e documentais, a observação, a indagação, a confirmação, o cálculo e o reprocessamento”* (Direção de Finanças, 2010a, p. 11), ou seja, encontra-se aqui já na fase de execução. Adiante, temos a parte relativa aos relatórios, ou seja, uma terceira e última fase, dizendo que *“O auditor deve elaborar relatórios no fim de cada*

¹² Toda a informação recolhida durante o trabalho de campo deverá ser organizada neste *dossier*, que engloba a documentação referente a cada uma das áreas específicas da auditoria, agrupando-se em dois grupos, nomeadamente os Programas de Trabalho e os Mapas de Trabalho. Cfr. Idem.

auditoria” (Idem, p. 18). Relativamente a tudo isto, e embora não estando completamente definidas, é possível fazer-se esta interpretação.

Como foi dito anteriormente, nem todos os autores consideram o processo de auditoria em três fases, desmembrando-o em quatro, nomeadamente:

- Fase I – Planear e conceber uma abordagem à auditoria, através de estudos iniciais para obter informações sobre a entidade a auditar, observando os seus processos e avaliando o risco de auditoria¹³, permitindo assim elaborar o programa e o plano de auditoria;
- Fase II – Realizar testes de controlo e de substantivos às transações, para permitir concluir se o risco considerado foi adequado e se o planeamento prevê a redução deste mesmo risco, se for caso disso;
- Fase III – Realizar procedimentos analíticos e testes detalhados às demonstrações financeiras, direcionando a pontos considerados críticos, e fazendo testes adicionais no caso de ser necessário um maior detalhe;
- Fase IV – Completar a auditoria, conclusões e relatório de auditoria, sendo que esta é a última fase, da qual se tiram conclusões e se procede à elaboração do relatório de auditoria (Alves, 2006).

Em quatro fases também a considera um outro autor, ao defender que estas são geralmente quatro, nomeadamente a observação, a revisão, o relatório e o seguimento ou *follow-up* (Silva, 2000). Embora não exista uma doutrina genérica que defina exatamente o número de fases, o resultado prático do processo de uma auditoria é o mesmo, pois existe a necessidade de se abordar todo o processo.

2.4. Procedimentos de auditoria no Exército

Os procedimentos de auditoria no Exército encontram-se regulados através da Nota-Circular n.º 03/2010, da DFin, onde são apresentadas as instruções para a auditoria da administração financeira. Neste caso, a administração financeira do Exército é regida pelo

¹³ Risco aceite pelo auditor sobre a possibilidade de não detetar um erro ou uma fraude.

regime geral da contabilidade pública¹⁴. Esta regulamentação ganha especial importância na medida em que permite regular e padronizar os procedimentos de auditoria, obter novas orientações na matéria de combate à corrupção, e ainda adaptar-se às novas realidades, nomeadamente à inclusão do SIG neste processo. A realização das auditorias é levada a cabo pela DFin¹⁵, sendo executadas às U/E/O pelos CFin, que dependem tecnicamente da DFin¹⁶.

2.4.1. Auditores

Para cada auditoria é necessário escolher um conjunto de auditores, uma equipa de auditoria, que deve obedecer a determinados aspetos¹⁷. No Exército, “*Os auditores são designados de entre os oficiais com as qualificações adequadas, preferencialmente oficiais superiores*” (Direção de Finanças, 2010a, p. 2). Podem estar envolvidos de duas maneiras, sendo que ou se encontram inseridos nas estruturas devidas para o efeito, ou em acumulação de funções. De referir ainda que é a estes a quem compete elaborar os relatórios finais, com as respetivas conclusões.

2.4.2. Controlos na auditoria

Relativamente às competências na supervisão e no controlo da atividade de auditoria, está definido que “*A supervisão e o controlo da actividade de auditoria compete à Inspeção-Geral do Exército*” (Idem, p. 3). Num nível mais abaixo aparece a DFin como órgão controlador, com a competência para garantir o controlo de qualidade interno, a realização da monitorização da qualidade das auditorias, e ainda definir procedimentos a fim de garantir que todo o trabalho é executado em conformidade legal (Ibidem, 2010a).

¹⁴ Cfr. n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 231/2009, de 15 de Setembro, in *Diário da República*, 1.ª Série, n.º 179, p. 6423.

¹⁵ Cfr. al. i) do n.º 1 do art. 25.º do Decreto Regulamentar n.º 74/2007, de 2 de julho, in *Diário da República*, 1.ª Série, n.º 125, p. 4167.

¹⁶ Cfr. Idem, n.º 3.

¹⁷ Competências específicas adequadas ao tipo de auditoria a desenvolver e integração de peritos externos caso isso se justifique, são alguns deles.

2.4.3. Centros de Finanças

Pelo cariz do trabalho, e pela importância que tomam num papel de intermediadores entre a DFin e as U/E/O, é importante referir o seu papel relativamente às auditorias. Assim sendo, aos CFin compete a realização de auditorias financeiras às U/E/O do respetivo OCAD e, posteriormente, emitir os respetivos relatórios. Têm também a função de elaborar e submeter a aprovação os planos de auditoria, e *“Dependem tecnicamente do Comando da Logística, através da DFin, e superintendem tecnicamente nos actos de gestão financeira e orçamental das secções logísticas de todas as U/E/O do Exército”* (Miguel, 2008, p. 17).

Numa ótica mais direccionada para as U/E/O, os CFin têm competência para examinar a integralidade das quantias constantes nas contas das respetivas U/E/O, verificar e avaliar o SCI, e ainda para verificar a conformidade legal, a regularidade financeira e a economia, eficiência e eficácia¹⁸ das suas ações.

2.4.4. Planeamento

O planeamento de qualquer auditoria é uma fase extremamente importante. É aqui que se definem as linhas mestras da auditoria a realizar, local também onde se debruça sobre os pontos críticos da U/E/O a auditar, isto depois de feito um estudo prévio.

No Exército existe o Plano Anual de Auditoria¹⁹. Este documento é elaborado pelos CFin e recebe o parecer da DFin. Com base no plano anual delineado, o auditor deverá pormenorizar cada uma das auditorias que tem de realizar, devendo para isso elaborar estudos prévios²⁰ e uma estratégia geral sobre as U/E/O a auditar, funcionando como primeira etapa de trabalho. Para que se possa ter uma melhor perceção da U/E/O a auditar, *“O auditor deverá visitar as UEO a auditar para recolher prova de auditoria sobre todo o período em análise, de que necessita para a emissão do relatório”* (Direção de Finanças, 2010a, p. 17). O planeamento é um contributo para que se detetem as áreas mais

¹⁸ Cfr. n.º 1 do art. 22.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, in *Diário da República*, Série I – A, n.º 172, p. 3505.

¹⁹ Documento que tem como objetivo definir a orientação geral a seguir na auditoria, devendo ser conciso e factual.

²⁰ Realizados através de auditorias *on-line*, que consistem em “uma operação de análise e diagnóstico da actividade da Secção Logística” (Garcia, 2004, p. 35).

importantes da auditoria, se identifiquem os pontos críticos e se redistribuam tarefas entre os respetivos membros da equipa de auditoria.

2.4.5. Execução da auditoria

No decorrer do processo de auditoria, numa primeira instância existe o planeamento, sendo que depois de planeada, a auditoria é executada. A fase de execução é uma fase que exige um elevado cuidado relativamente ao seu decorrer, uma vez que só através de alguma experiência e elevado nível de conhecimento se conseguem detetar os erros que possam existir.

A execução de auditorias não passa apenas pela experiência e pelo nível de conhecimento, passa também por uma correta aplicação dos métodos²¹ e técnicas²² de auditoria. Encontrando-se no terreno, o auditor tem a obrigação de colocar em prática os métodos e técnicas mais eficientes, para conseguir extrair o máximo de informação possível, fazendo inspeções físicas e documentais, observações, confirmações, cálculos e testes de auditoria²³.

A primazia na aplicação de todas estas formas deve servir para que, quando chegado o momento de emitir uma opinião sobre o estado na U/E/O auditada, tenha conseguido obter provas de auditoria suficientes e apropriadas que sirvam de base de sustentação à sua opinião.

2.4.6. Relatório de auditoria

A principal função do auditor, após ter realizado a auditoria, é emitir um documento, isto é, elaborar o relatório de auditoria onde conste o relato do exame feito, a opinião do auditor e as recomendações devidas para solucionar o que se encontra incorreto.

²¹ Os métodos são os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que hão-de conduzir o auditor na direção do resultado desejado. Cfr. Tribunal de Contas, 1999.

²² As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião. Cfr. Idem.

²³ Os testes de auditoria podem ser: testes de percurso, substantivos, de controlo, e ainda procedimentos analíticos. Cfr. Nota-Circular 03/2010, da DFin, de 8 de fevereiro.

O relatório de auditoria é um documento que tem que ser elaborado pelo auditor no final de cada auditoria. Estes relatórios têm de obedecer a determinadas características, nomeadamente *“ser de fácil compreensão, não ser vagos, estar livres de ambiguidades, ser independentes, objectivos, justos e construtivos, e devem incluir informações suportadas em prova de auditoria”* (Idem, p. 18).

Depois de elaborado o relatório, este segue um determinado caminho, nomeadamente:

- Enquanto projeto, o relatório é objeto de contraditório por parte da entidade auditada, para que, posteriormente, se consolide em relatório final;
- O relatório é revisto pelo chefe do respetivo CFin, que lhe dá um parecer;
- É submetido a despacho superior e remetido à DFin e respetiva U/E/O, num prazo de 30 dias após o despacho.

2.5. Características do SIG

O SIG é um software informático implementado no MDN que serve como instrumento de gestão, *“que integra todas as funções de suporte (funções Financeira, Logística e de Recursos Humanos)”* (Rosado, 2005, p. 12). Sendo um instrumento ERP²⁴, ou sistema integrado, permite integrar várias áreas ao nível do Ministério, permitindo assim poupar tempo e recursos, otimizando os custos. De referir *“que o SIG se apoia num sofisticado sistema de tecnologias de informação (TI) utilizado em diversos organismos e empresas públicas e privadas”* (Idem). Tudo isto leva a melhorias na gestão estratégica do MDN e, consequentemente, do Exército.

O Projeto SIG surge como uma excelente oportunidade para que se consiga otimizar as TI do Ministério, levando assim a um melhoramento na circulação da informação. Tendo um leque variado de áreas a abranger, é um sistema bastante completo. As principais áreas de foco são a financeira, os recursos humanos, a logística e a organizacional, como se pode visualizar:

²⁴ Sistema que representa *“um conjunto integrado de programas que providenciam suporte às principais actividades organizacionais, como produção e logística, finanças e contabilidade, vendas e marketing, e recursos humanos”* (Barnabé, 2007, p. 20).

GRUPOS	BLOCOS E FUNCIONALIDADES	SOLUÇÕES ERP SAP
Grupo 1	Bloco 1.1 - POCP + Gestão de Activos + Compras	
	<ul style="list-style-type: none"> Contabilidade geral POCP Contas a pagar Contas a receber Funções básicas de tesouraria Centros de custo Gestão da execução orçamental Gestão de contratos Activos Fixos Gestão de Compras 	<ul style="list-style-type: none"> FI - Financials EAPS - Enterprise Add-on - Public Sector TR (funções básicas) - Treasury CO (centros de custo) - Controlling PS (gestão de contratos) - Project System AA (activos fixos) - Asset Accounting MM (compras) - Materials Management
	Bloco 1.2 - Planeamento e Controlo do Orçamento	
	<ul style="list-style-type: none"> Planeamento e correcções orçamentais Controlo da execução orçamental 	<ul style="list-style-type: none"> SEM-BPS - Strategic Enterprise Management - Business Planning and Simulation
Grupo 2	Bloco 1.3 - Vencimentos	
	<ul style="list-style-type: none"> Processamento de vencimentos 	<ul style="list-style-type: none"> HR-PA - Human Resources - Personnel Administration
	Bloco 2.1 - Complemento à Área Financeira	
	<ul style="list-style-type: none"> Tesouraria Gestão de Aplicações Financeiras Consolidação de contas Contabilidade analítica 	<ul style="list-style-type: none"> TR - Treasury CFM - Corporate Finance Management CO - Controlling SEM-BCS - Strategic Enterprise Management - Business Consolidation
	Bloco 2.2 - Logística	
	<p>Sub Bloco 2.2.1 - Logística (sem manutenção sistemas de armas)</p> <ul style="list-style-type: none"> Gestão de materiais Gestão de vendas Gestão da manutenção Gestão de infra-estruturas Gestão de transportes <p>Sub Bloco 2.2.2 - Stocks e facturação</p> <ul style="list-style-type: none"> Mestre de materiais Administração de depósitos Processo de inventário simples Processo de devolução e subcontratação Implementação de uma tabela de preços de produtos e serviços. 	<ul style="list-style-type: none"> MM - Materials Management SD - Sales and Distribution PM - Plant Maintenance PS - Project System RE - Real Estate QM - Quality Management Fleet Management
Grupo 3	Bloco 2.3 - Gestão de RH	
	<ul style="list-style-type: none"> Planeamento de necessidades e custos com pessoal Recrutamento e selecção de pessoal Gestão da formação Gestão de carreiras Gestão justiça disciplinar Gerir cuidados de saúde, higiene e segurança no trabalho 	<ul style="list-style-type: none"> HR-PD - Human Resources - Personnel Development EH&S - Environment, Health and Safety
Grupo 3	Bloco 3.1 - Auditoria e Indicadores de Gestão	
	<ul style="list-style-type: none"> Auditoria Indicadores de Gestão 	<ul style="list-style-type: none"> AIS - Audit Information System SEM-BSC - Strategic Enterprise Management - Business Score Card BW - Business Warehouse

Ilustração 1 - Âmbito dos Grupos e Blocos²⁵

Naturalmente que com todas estas melhorias e evoluções também a auditoria saiu beneficiada. O facto de se conseguir, através do sistema, realizar auditorias *on-line*, ou até mesmo nas auditorias tradicionais, efetuar o registo de todos os procedimentos adstritos à execução da despesa e da receita, são fatores que permitem melhorar o desempenho de uma auditoria e auxiliar, desta forma, o trabalho do auditor. Embora exista no grupo 3 um bloco específico para a auditoria, esta não é realizada por intermédio deste, pelo facto de ainda não estar implementado.

Relativamente ao processo das auditorias financeiras, temos como módulos fundamentais o FI e o EAPS, dadas as suas características. Quer um quer outro módulo

²⁵ Fonte: Barnabé, 2007, p. 67.

permitem executar análises através dos sistemas de informação. Consultar gráficos, tabelas e exportar informação para tratamento de dados, são algumas das possibilidades destes módulos. Constituem assim um auxílio fundamental, quer na gestão quer na realização das auditorias financeiras.

O módulo FI assume-se como o mais importante para a auditoria, uma vez que trata das questões documentais referentes a clientes e fornecedores, podendo ainda ser visualizadas todas as movimentações de contas através da área do razão. Contempla ainda uma parte para o controlo da tesouraria. Contudo, os documentos são inseridos pelos operadores do sistema²⁶, pelo que são passíveis de erros. Neste módulo é possível ainda analisar áreas operacionais individuais a cada cliente e fornecedor assiduamente, permitindo desta forma a obtenção de um processo de acompanhamento contínuo.

Relativamente ao módulo EAPS, este também tem a sua importância na medida em que é nele que se criam os NPD²⁷ e se fazem cabimentos²⁸ e compromissos²⁹. Esta é uma área sensível, uma vez que diz respeito à execução da despesa, onde existe a necessidade de se obedecer a determinados procedimentos. Através do sistema de informação é possível, por exemplo, aceder ao mapa de Fundo de Maneio ou ao de execução dos NPD.

²⁶ Embora o SIG permita efetuar o anexo dos documentos inseridos, através de uma opção do sistema, os servidores não têm capacidade para suportar a memória que é requerida, caso os operadores assim o fizessem. Cfr. Observação Direta com o Sr. Ten AdMil Fernando Cardoso, realizada na ESE, no dia 15 de dezembro de 2011, às 10h30m.

²⁷ Criação de um número relativo a uma despesa específica.

²⁸ Reserva de um dado valor de recursos financeiros, permitindo assim pré-comprometer essa quantia para uma dada despesa.

²⁹ Atribuição, pelo valor real, de um dado valor a um determinado fornecedor.

Capítulo 3

Trabalho de Campo e Metodologia de Investigação

*“Primum non nocere –
‘Antes de mais, não fazer mal’”*

Peter Drucker

3.1. Tipo de Estudo

Relativamente ao tipo de estudo, este *“descreve a estrutura utilizada segundo a questão de investigação vise descrever variáveis ou grupos de sujeitos, explorar ou examinar relações entre variáveis ou ainda verificar hipóteses de causalidade”* (Fortin, 2009, p. 133), pelo que deve ser analisado consoante o tipo de trabalho. É importante definir o tipo de estudo *à priori* para que se aborde todo o problema através de um tipo só, uma vez que existem diferenças entre cada um deles.

Mas, antes disso, existe um percurso metodológico rigoroso, composto por várias etapas, às quais se devem obedecer para garantir a qualidade da investigação. Relativamente às etapas seguidas na investigação, estas encontram-se em anexo³⁰.

Em relação aos tipos de estudos descritivos, que é onde se insere este estudo, são três os seus tipos, nomeadamente os estudos descritivos simples, os estudos de caso e os inquéritos. Relativamente a este trabalho, as suas características são as de um estudo de caso, uma vez que se entende por estudo de caso como um estudo que *“consiste numa investigação aprofundada de um indivíduo, de uma família, de um grupo ou de uma organização (...) útil para verificar uma teoria, estudar um caso que é reconhecido como especial”* (Idem, p. 164). É isso que acontece neste estudo, onde se pretende investigar um grupo específico, nomeadamente o caso sensível do papel dos CFin no processo de realização de auditorias financeiras no domínio do SIG. Aqui, *“Explora-se uma determinada realidade porque pouco se conhece sobre ela”* (D’Oliveira, 2007, p. 15), como foi referido anteriormente.

³⁰ Ver Anexo B – Percurso metodológico.

Os estudos de caso são um tipo de estudo que apresentam algumas vantagens significativas. Pode afirmar-se que as vantagens do estudo de caso são: informação detalhada; análise completa, que permite extrair ideias e fazer ligações entre variáveis; verificar hipóteses. Naturalmente que não apresenta só vantagens. Contém também inconvenientes, embora mínimos, pelo facto de não se poder generalizar os resultados a outras populações ou situações, e os dados poderem ser apresentados de uma maneira incompleta ou de difícil comparação. Contudo, os inconvenientes são minimizados se se observar a pertinência deste método na exploração de novos fenómenos. É o que acontece neste caso específico dos CFin, que são únicos, facto que inviabiliza a necessidade de generalização. É igualmente importante referir o facto de que, através do estudo de caso, se consegue obter informação detalhada sobre os CFin, proporcionando assim uma completa análise sobre os mesmos, permitindo extrair as devidas conclusões.

Para se proporcionar este estudo, o que se pretende é efetuar-se a recolha de dados junto dos CFin, quer seja através de entrevistas, quer seja por observação direta, uma vez que são o ponto fulcral da investigação. É também importante que se proceda de igual forma na DFin pelo facto de ser o topo da hierarquia financeira, permitindo deste modo proceder a uma análise com outra perspetiva. Em relação à recolha de dados nos registos, esta é feita sobre qualquer tipo de documento³¹.

3.2. Amostra

Antes de mais, é importante distinguir a população da amostra. Assim sendo, pode definir-se que *“Uma população é uma colecção de elementos ou de sujeitos que partilham características comuns, definidas por um conjunto de critérios”* e também que *“A amostra é um sub-conjunto de uma população ou de um grupo de sujeitos que fazem parte de uma mesma população. (...) Deve ser representativa da população visada, isto é, as características da população devem estar presentes na amostra selecionada”* (Fortin, 2009, p. 202). Ou seja, a amostra pertence à população, está dentro desta, consistindo num grupo restrito de interesse específico para a investigação.

³¹ Várias obras literárias, artigos de jornais, artigos de revistas, Leis e Decretos-Lei, documentos oficiais e relatórios de auditoria e gestão. Cfr. Fortin, 2009.

A descrição da população e da amostra fornece uma boa ideia sobre a eventual generalização dos resultados, ou seja, uma vez definidas, e depois de chegadas às conclusões do trabalho, a população e a amostra permitem ter a percepção da incidência da investigação. Os resultados obtidos dizem respeito à amostra que é definida na investigação.

Para se proceder à escolha da amostra é necessário ter em conta os tipos de métodos de amostragem. Assim sendo, existem duas grandes categorias de amostras, ou seja, as probabilísticas e as não probabilísticas, sendo que o método escolhido para a realização da investigação foi a amostragem não probabilística.

Entende-se por amostragem não probabilística quando, no processo de seleção da respetiva amostra, cada elemento formador da amostra não possui a mesma probabilidade de ser escolhido para a formar. Dentro deste método de amostragem, e uma vez que existem vários tipos³², o método escolhido foi o de amostragem por seleção racional, uma vez que *“é uma técnica que tem por base o julgamento do investigador para constituir uma amostra de sujeitos em função do seu carácter típico”* (Idem, p. 209), permitindo assim uma melhor compreensão de fenómenos específicos.

Com base no que foi descrito anteriormente, temos como população toda a estrutura financeira do Exército e, como amostra da investigação, os atuais cinco CFin do Exército, abordando pessoas que estão ou estiveram ligadas à auditoria financeira, quer ao nível dos CFin, quer ao nível da DFin, para que se consiga perceber qual o papel específico dos CFin na realização de auditorias financeiras. Foram entrevistadas cinco pessoas da DFin e três dos CFin. A amostra constitui assim uma miniatura da população-alvo. O tamanho da amostra corresponde ao considerado como suficientemente abrangente para se conseguir extrair resultados representativos, e é respeitante à data de 13 de Abril de 2012.

3.3. Instrumentos

Numa investigação, o investigador procede à conceção de instrumentos de medida apropriados às variáveis a estudar. Antes de empreender uma colheita de dados, o investigador deve escolher o instrumento de medida de maneira a que se adeque àquilo que

³² Amostragem acidental, por quotas, por seleção racional e por redes são os diferentes tipos de amostra das amostras não probabilísticas. Cfr. Fortin, 2009.

quer obter. Os instrumentos servem então para a captura de dados para a investigação, sendo que as fontes “*podem ser internas e externas, consoante os dados possam ser recolhidos no interior ou exterior da organização*” (Sarmiento, 2008, p. 10), ou seja, depende do local de recolha de dados.

Nesta investigação, os instrumentos utilizados para recolha de dados são entrevistas, observações e registos. Cada um deles apresenta diferenças entre si, consoante as suas próprias características, pelo que é importante defini-los:

- A entrevista permite “*colher informações junto dos participantes relativas aos factos, às ideias, aos comportamentos, às preferências, aos sentimentos, às expectativas e às atitudes*” (Fortin, 2009, p. 245), sendo extremamente útil pelos dados que se conseguem obter através delas, pois ao seleccionar as pessoas certas para entrevistar, facilita e enriquece o processo de recolha de dados da investigação; Foram utilizadas dois tipos de entrevista, nomeadamente as exploratórias e os inquéritos por entrevista. As entrevistas exploratórias foram utilizadas pelo facto de poderem servir de método exploratório para examinar conceitos, relações entre as variáveis e conceber hipóteses. Pode ainda dizer-se que servem para “*encontrar pistas de reflexão, ideias e hipóteses de trabalho*” (Quivy e Campenhoudt, 2008, p. 70). Quanto aos inquéritos por entrevista, estes foram utilizados para servirem de principal instrumento de medida para a investigação (Fortin, 2009), pois “*permitem ao investigador retirar das entrevistas informações e elementos de reflexão muito ricos e matizados*” (Quivy e Campenhoudt, 2008, p. 192), pelo facto de resultarem de conversas com pessoas envolvidas no tema em questão;
- A observação³³ é um instrumento muito útil na recolha de dados, uma vez que o investigador consegue observar no terreno o que anda a investigar, permitindo captar “*os comportamentos no momento em que eles se produzem e em si mesmos, sem a mediação de um documento ou de um testemunho*” (Idem, p. 196). Consiste em seleccionar, provocar, registar e codificar o conjunto de comportamentos e de ambientes que se aplicam aos organismos e que estão ligados aos objetivos da observação no terreno. Pode dizer-se que “*A observação é a chave do conhecimento e constitui o elemento central do processo de investigação*” (Fortin, 2009, p. 36), tendo sido utilizada a

³³ Existem vários tipos de observação, nomeadamente a observação direta, a participante e a não participante. Cfr. Fortin, 2009.

observação direta participante com o intuito de se “*descrever os componentes de uma dada situação social (...) a fim de (...) identificar o sentido da situação social por meio da observação participante*” (Idem, p. 241), ou seja, observa-se e descreve-se uma dada situação social para, posteriormente, se analisar;

- Os registos são uma fonte importantíssima para a investigação na medida em que fornecem ao investigador o balanço do que foi escrito no domínio da investigação em estudo, servindo assim de base para o mesmo. Foram utilizados documentos teóricos, com modelos e teorias, documentos empíricos, para que fosse perceptível o estado dos trabalhos anteriores, presentes em obras, memórias e teses, e ainda documentos de abordagem metodológica, dado o domínio da investigação.

Para cada um dos métodos utilizados existem características diferentes. Para a sua utilização, e especificando o caso das entrevistas e da observação, houve a necessidade de se proceder a deslocamentos ao CFin do CmdLog, ao CFin do CFT, ao CFG e à DFin. Num outro âmbito, e ainda no decorrer do estágio integrante do TPO, foram realizadas observações diretas no CFin do CID. Relativamente aos registos, a recolha através deste método fez-se ao longo de toda a investigação, em diversos locais propícios para o efeito.

3.4. Procedimentos

Como em todas as investigações, a recolha de dados é o processo inicial. Inicialmente foi dedicado bastante tempo ao arranque da investigação, através de pesquisa documental variada sobre o tema em questão, de entrevistas exploratórias a pessoas relacionadas com a área, e até mesmo de observações diretas nos respetivos locais de pesquisa. Foram feitas deslocações à DFin, ao CFin do CID, à Academia Militar, à ESE e à EPS, procurando sempre obter o máximo de informação possível relacionada com a investigação. A seleção destes métodos de recolha de dados reviu criteriosamente se a informação que é obtida pelo respetivo método serve de instrumento de medida para o que se quer responder, e se contribui para o objetivo da investigação (Fortin, 2009).

Finda a parte inicial, e contando com um forte conjunto de informação, quer seja em livros, artigos ou legislação, dá-se o começo da elaboração escrita do trabalho. É escrita a

base teórica de sustentação, nomeadamente os conceitos, os princípios, as fases e os procedimentos de auditoria financeira, assim como informação sobre o SIG, uma vez que é um dos pontos essenciais a abordar na investigação, e acerca do qual a mesma toma relevância.

Em simultâneo com a elaboração escrita da parte teórica, encontra-se a preparação dos IE. Antes de se proceder à sua aplicação é necessário definir a quem ou a que grupo de pessoas se vai entrevistar. Após definido, e chegada a altura certa para iniciar a realização dos IE, estes são aplicados, em forma de dois guiões diferentes, a elementos da DFin e a elementos dos CFin.

A aplicação dos IE é um processo de alguma demora em que só após o seu término se torna possível proceder à extração das suas mais-valias, ou seja, à extração da informação que permite efetuar a análise, estudo e discussão de resultados, com o objetivo de chegar às conclusões pretendidas. Após realizados a análise, o estudo e a discussão de resultados, chega-se às conclusões pretendidas, confirmando ou infirmando o que havia sido proposto inicialmente estudar, materializado nas hipóteses de investigação. Mais importante é conseguir também responder à questão de investigação inicial, que tinha sido o mote de toda a investigação.

Capítulo 4

O papel dos Centros de Finanças na realização de auditorias financeiras em SIG/MDN

“Explore as novas realidades”

Peter Drucker

4.1. Alterações na realização de auditorias financeiras provocadas pela implementação do SIG/MDN

Sendo o SIG/MDN um sistema ERP, contempla a capacidade de apresentar informação multidimensional e multitarefas, constituindo assim uma importante TI para todo o Ministério. É exatamente isso que permite a interligação de vários módulos³⁴ de áreas diferentes num único sistema, tornando propícia uma mudança organizacional. (Barnabé, 2007).

A sofisticação dos sistemas de gestão integrados torna inevitáveis e necessárias alterações aos vários níveis, quer sejam alterações estruturais/organizacionais, de processos, ou simplesmente de adaptação a uma nova realidade. Neste âmbito, no que diz respeito ao Exército, não se assistiram a mudanças estruturais/organizacionais, embora o caminho natural-evolucionar seja mesmo esse. Existiram, sim, alterações de processos devido à implementação do SIG/MDN, que originou uma necessidade de adaptação por parte do Exército e de todos os seus agentes diretamente envolvidos.

Relativamente à questão das alterações adstritas à implementação do SIG/MDN, o sistema tornou possível a entrada em vigor do POCP, acabando assim com a auditoria tradicional, da antiga contabilidade militar pública. Inalterados há muitos anos, houve também a necessidade de se modificarem os normativos em vigor, dada a nova realidade. Nesse sentido, deixou de se utilizar o termo MAAT³⁵, passando a falar-se apenas em auditorias. Foram feitas novas Circulares e Notas-Circulares, por intermédio da DFin, no sentido de contemplarem esta nova realidade de gestão. Ainda assim, uma das lacunas

³⁴ Ver Ilustração 1.

³⁵ Cfr. Entrevista exploratória com o Sr. TCor AdMil Rui Grosso, realizada no CFin do CID, no dia 26 de janeiro de 2012, às 17h15m.

existentes na lei mantém-se devido à não atualização do estatuto dos CFin. Estes encontram-se ainda regidos pelo Decreto Regulamentar n.º 69/94, de 17 de dezembro, e pelo Despacho 334/94, de 19 de dezembro, do Gen CEME, onde, obviamente, não contemplam todas estas alterações inerentes à implementação de um sistema ERP³⁶, uma vez que foi implementado em 2006.

Um dos grandes contributos inerentes à implementação de um sistema ERP é a possibilidade de realização de auditorias *on-line*³⁷. O acompanhamento diário da execução das U/E/O, a verificação dos acontecimentos no momento, devido ao facto de tudo ser informatizado, e a capacidade de fazer uma verificação *on-line* de toda a contabilidade, quer seja numa ótica de controlo, quer seja numa ótica de auditoria, constituem grandes alterações. Neste ensejo, e por consequência disso mesmo, finda a necessidade da entrega física dos documentos das U/E/O aos CFin, facilitando, deste modo, o processo de prestação de contas. Contudo, existe a exceção das Reconciliações Bancárias, do Mapa de Fluxos de Caixa, da Justificação de Saldos, dos Mapas do IVA e da Folha de Caixa³⁸.

Para as auditorias, a grande alteração com a implementação do SIG/MDN foi a realização de análises preliminares, primeira fase do processo de realização de auditorias, onde passou a ser possível fazer-se uma análise prévia, anterior ao trabalho de campo na U/E/O, tornando-o mais produtivo e objetivo. No antecedente, apenas havia a possibilidade de se visualizarem prestações de contas mensais anteriores. O facto de toda a contabilidade estar informatizada torna preventiva a ação da auditoria, permitindo um controlo e aconselhamento contínuos. De salientar as grandes mais-valias de tudo isto, no sentido em que a auditoria se torna mais fina, rigorosa e pormenorizada, exponenciando os resultados desta³⁹.

³⁶ Cfr. art. 2.º do Decreto Regulamentar 69/94, de 17 de dezembro, in *Diário da República*, Série I – B, n.º 290, p. 7272. Não contempla também a Secção de Auditoria na sua organização, sendo que o que mais se assemelha é a Secção de Verificação de Contas.

³⁷ Cfr. Observação direta com o Sr. Ten AdMil Rodrigo Brito, realizada na DFin, no dia 8 de fevereiro de 2012, às 09h45m.

³⁸ Cfr. Observação direta com o Sr. Ten AdMil Fernando Cardoso, realizada na ESE, no dia 12 de dezembro de 2011, às 11h50m.

³⁹ Cfr. Entrevista exploratória com o Sr. TCor AdMil Rui Salvado, realizada na DFin, no dia 16 de fevereiro de 2012, às 15h00m.

4.2. Procedimentos para a realização de auditorias financeiras

Relativamente à auditoria praticada no Exército, e mais concretamente sobre os procedimentos para a realização da mesma, estes encontram-se regulados pela Nota-Circular n.º 03/2010, da DFin. Esta define que são os CFin que realizam as auditorias de campo⁴⁰, ficando dependentes da DFin⁴¹, órgão detentor da responsabilidade da realização de auditorias.

A auditoria é sujeita a um planeamento anual. Os órgãos responsáveis pelo planeamento ao nível do Exército são os CFin⁴², sendo que cada um deles elabora o planeamento de acordo com o que deseja realizar às U/E/O respetivas. No caso dos CFin com mais U/E/O atribuídas, é procurado fazer-se um planeamento a dois anos, efetuando deste modo uma gestão por todas elas⁴³. Cada CFin envia os seus planeamentos para a DFin, que os compila e consolida naquilo a que se dá o nome de Plano Anual de Auditorias. Está-se perante um conceito de auditoria planeada⁴⁴.

Antes da realização de qualquer auditoria existe a necessidade de se formar uma equipa de auditores para ir ao terreno. Normalmente, esta equipa é constituída por pessoas pertencentes ao CFin em questão, embora possa haver um reforço de pessoas exteriores ao centro, desde que devidamente nomeadas pela DFin (Direção de Finanças, 2010a).

Depois de planeada a auditoria é chegado o momento de se proceder à sua realização. Através do SIG, e isto numa fase *à priori* do trabalho de campo na U/E/O, é possível realizar-se uma auditoria *on-line*, uma vez que os documentos estão inseridos no sistema. Assim, nesta primeira fase, o auditor faz o levantamento do que lhe parece ser mais pertinente, isto dentro de uma esfera de procedimentos diversos⁴⁵, para que o trabalho de campo seja preciso e direto. Numa segunda fase, já em trabalho na U/E/O a auditar, é utilizado o Anexo 1⁴⁶ da Nota-Circular 03/2010, da DFin, para que se auditem todas as áreas e se siga o modelo pré-estabelecido. Outro dos processos a realizar são perguntas, quer seja ao Chefe da Subsecção de recursos financeiros, ao Chefe da Secção Logística, ao Comandante ou ao Tesoureiro, no sentido de obter esclarecimentos e de avaliar o SCI da

⁴⁰ Cfr. n.º 1 do ponto 3.3., da Nota-Circular 03/2010, de 8 de fevereiro, da DFin.

⁴¹ Cfr. Idem, ponto 3.2.

⁴² Ver Anexo C, referente ao Organograma do CFG, comum a todos os CFin.

⁴³ Cfr. Entrevista exploratória com o Sr. Ten AdMil Fernando Cardoso, realizada na ESE, no dia 10 de janeiro de 2012, às 14h30m.

⁴⁴ Cfr. Entrevista exploratória com o Sr. TCor AdMil Rui Salvado, realizada na DFin, no dia 28 de dezembro de 2011, às 15h15m.

⁴⁵ Pode ir desde a verificação de saldos de contas, processos de despesa e de receita, procedimentos com o CCP, mapas de execução da despesa e da receita, reconciliações bancárias, códigos do IVA, entre outros.

⁴⁶ Ver Anexo D.

U/E/O. Numa terceira e última fase, e finda a execução da auditoria de campo, surge a elaboração do relatório. Aí, o auditor, em conjunto com a equipa, reúne os pontos que estão menos bem, anexando mesmo as cópias dos documentos recolhidos na U/E/O, e dá o seu parecer, que contempla sempre as devidas recomendações a implementar. Posto isto, o relatório vai a contraditório⁴⁷ à U/E/O, seguindo para o respetivo Diretor do Comando Funcional, que lhe atribui um parecer, regressando novamente ao CFin, que o envia para a U/E/O e para a DFin. Esta última, posteriormente, envia-o para o QMG, que o remete à IGE.

4.3. Interligação dos Centros de Finanças com a Direção de Finanças

A interligação dos CFin com a DFin está devidamente legislada. Os CFin dependem tecnicamente do CmdLog através da antiga Direção dos Serviços de Finanças⁴⁸, à qual se dá o nome de Direção de Finanças.

Relativamente à área da auditoria financeira, os CFin seguem os métodos estipulados por diretrizes superiormente emanadas, nomeadamente pela DFin, uma vez que é esta que propõe a regulamentação específica⁴⁹. Esta regulamentação, que passa por Circulares, Notas-Circular e Comunicações de Serviço, é o meio que permite alcançar uma das atribuições da DFin, a de coordenar e monitorizar as atividades de auditoria desenvolvidas pelos CFin⁵⁰.

Também os próprios CFin têm as suas atribuições. A necessidade de submeter os planos de auditoria para apreciação da DFin, a realização de auditorias de campo e os respetivos relatórios, e a garantia da exatidão e da integralidade das contas das U/E/O do respetivo OCAD, constituem algumas delas, as quais devem cumprir com o maior rigor (Direção de Finanças, 2010a). Pedem e verificam ainda a Prestação Mensal de Contas das

⁴⁷ Cfr. Entrevista exploratória com o Sr. TCor AdMil Rui Salvado, realizada na DFin, no dia 28 de dezembro de 2011, sendo que contraditório é o relatório ir à U/E/O para que esta possa demonstrar a sua opinião antes do relatório seguir a respetiva cadeia hierárquica.

⁴⁸ Cfr. n.º 3 do art. 1.º, do Decreto Regulamentar 69/94, de 17 de dezembro, in *Diário da República*, Série I – B, n.º 290, p. 7272.

⁴⁹ Cfr. n.º 1 do ponto 3.2., da Nota-Circular 03/2010, de 8 de fevereiro, da DFin.

⁵⁰ Cfr. Idem, n.º 3.

U/E/O, contribuindo assim para a Prestação Anual de Contas do Exército, elaborada pela DFin⁵¹.

Numa ótica de acompanhamento diário às U/E/O do seu OCAD, e por inerência da descentralização que assiste à ligação DFin-CFin-U/E/O, os CFin prestam um apoio contínuo, reportando para a DFin os casos que extravasem as suas competências. Em teoria, as extremidades da ligação não comunicam, uma vez que existe este nível intermédio⁵². Hoje em dia, dadas as evoluções das TI, as comunicações entre os elos da ligação são feitas, quase na totalidade, através de *e-mail*, exponenciando a velocidade na comunicação.

4.4. Realização de auditorias financeiras *on-line* através do SIG/MDN

A realização de auditorias financeiras *on-line* é possível através do SIG. O sistema *“potencia a utilização de instrumentos de gestão, suportados num sofisticado sistema de informação (...) com esta ferramenta as auditorias seriam mais céleres, permitindo corrigir erros, rentabilizando procedimentos e tempo”* (Miguel, 2008, pp. 19 e 20), ou seja, permite melhorar o processo de realização de auditorias financeiras.

Uma vez que a auditoria *on-line* *“é uma operação de análise e diagnóstico da actividade da Secção Logística (...) a fim de avaliar a coerência, a racionalização de processos e procedimentos, e de apreciar a validade e o rigor dos registos contabilísticos”* (Garcia, 2004, p. 35), é inegável afirmar-se que as TI permitem uma reformulação dos processos e uma maior rapidez na comunicação, tornando-os mais eficientes. Esta eficiência é verificada quando se assiste a um decréscimo generalizado de erros, presentes nas prestações mensais de contas das U/E/O⁵³.

As grandes vantagens deste processo de realização de auditorias são o facto de o sistema permitir visualizar todos os processos contabilísticos⁵⁴ em tempo real e visualizar o cumprimento dos procedimentos definidos, no sentido de se fazer uma verificação

⁵¹ Neste momento, a circular que se encontra em vigor referente a esta matéria é a Circular n.º 01/2011, de 10 de janeiro, da DFin.

⁵² Cfr. Entrevista exploratória com o Sr. TCor AdMil Rui Grosso, realizada no CFin do CID, no dia 26 de janeiro de 2012, sendo que passam pelo nível intermédio as Comunicações de Serviço vindas do topo da hierarquia, assim como os pedidos de AO, pedidos de ajuda para clientes de cobrança duvidosa, e os mais variados problemas que surgem do escalão mais baixo.

⁵³ Cfr. Idem.

⁵⁴ Nomeadamente processos de despesa, saldos transitados, contas com saldos por regularizar, entre outros.

sistemática e contínua. É também através deste processo que se alcança a informação prévia, informação esta que é necessária para a obtenção de dados referentes à U/E/O que será alvo de audição. Não apresentando só vantagens, este tipo de processo de auditoria tem a impossibilidade de visualizar os documentos reais, existindo a necessidade de se colmatar com uma visita à U/E/O. Uma outra lacuna adjacente a este processo é a falta de regulamentação existente, logo, para todos os efeitos, continua a estar omissa.

Tanto os CFin como a DFin fazem auditorias financeiras *on-line* com o objetivo de conseguir um acompanhamento contínuo e pormenorizado, que permite evitar, posteriormente, erros contabilísticos. A constante verificação e deteção de erros em tempo real constituem uma enorme mais-valia no facto de estar implementado um sistema ERP no Ministério da Defesa Nacional.

4.5. Papel desempenhado pelos Centros de Finanças no domínio do SIG/MDN

Embora estejam definidas quais as funções e competências dos CFin, estas datam de 1994, pelo que não se têm vindo a adaptar às reorganizações existentes no Exército⁵⁵. Ainda assim, encontra-se definido que os CFin dependem tecnicamente do CmdLog, através da DFin, superintendendo tecnicamente nos atos de gestão financeira e orçamental as SecLog das U/E/O⁵⁶. De acordo com o mesmo Decreto Regulamentar, definem-se os CFin como órgãos de execução, coordenação e controlo da atividade administrativo-financeira, desempenhando assim um papel pedagógico e de apoio contínuo às U/E/O respetivas.

Sendo os CFin um órgão de nível intermédio que presta apoio constante às suas U/E/O e que reporta informação ao nível ascendente e descendente, quer seja das U/E/O para a DFin, ou da DFin para as U/E/O, respetivamente, têm definido o regulamento⁵⁷ que aprova as suas atribuições, das quais fazem parte, entre outras:

- Coordenar e consolidar os projetos orçamentais;
- Estudar e propor a atribuição de recursos financeiros;

⁵⁵ As reorganizações do Exército tiveram lugar nos anos 1911, 1926, 1929, 1937, 1959, 1976, 1993, 2003, 2006 e 2009. Cfr. Rosado, David – *Sessão n.º 7, 8 e 9 de Tática de Administração Militar I*, Ano Letivo 2009/2010, policopiado, Lisboa, Academia Militar, Diapositivo 26.

⁵⁶ Cfr. n.º 3 do art. 1.º, do Decreto Regulamentar n.º 69/94, de 17 de dezembro, in *Diário da República*, Série I – B, n.º 290, p. 7272.

⁵⁷ Cfr. Despacho 334/94 do Gen CEME, de 19 de dezembro de 1994, in *Diário da República*, II Série, n.º 25, p. 1154, que apresenta em anexo o Regulamento dos Centros de Finanças.

- Proceder à verificação de contas e à ajuda na Prestação de Contas Mensal das U/E/O;
- Garantir apoio técnico, no que diz respeito à gestão financeira;
- Elaborar informações de gestão.

Mais recentemente, e através de Circulares e Notas-Circulares, a DFin tem vindo a regular os CFin, adaptando-os às novas realidades existentes na estrutura financeira do Exército. Neste momento, assistem aos CFin as competências para elaborar os planos de auditoria que são, posteriormente, submetidos à DFin, realizar auditorias financeiras e de controlo interno às U/E/O do respetivo OCAD, elaborar os devidos relatórios, proceder a verificações constantes das contas das U/E/O, e analisar a gestão financeira das mesmas⁵⁸.

Relativamente às auditorias, os CFin contribuem diretamente para o cumprimento destas, uma vez que funcionam pedagogicamente para as U/E/O, apoiando-as constantemente. Quer nos processos de auditorias e de avaliação do SCI, onde têm um papel direto nas suas realizações, quer no dia-a-dia comum das U/E/O, com um papel indireto mas com contributo visível, os CFin têm um amplo papel de atuação no processo de auditorias. Por um lado, são o órgão de execução, por outro, o órgão de controlo.

Criando um foco de incidência no facto dos CFin atuarem como órgão de controlo na prestação de apoio contínuo e objetivo, isto impede e previne erros, evitando desta forma que chegue informação bruta à DFin, ou seja, permitindo assim que esta chegue focalizada no que realmente é importante.

4.5.1. Despacho para 2012

Em virtude da Diretiva n.º 8/VCEME/12, onde pode ler-se “*Através da DFin assegura a centralização de todas as ações de auditoria e controlo interno, no âmbito da Gestão Financeira do Exército, mobilizando para o efeito todos os meios dos Centros de Finanças considerados necessários*” (VCEME, 2012, p. 11), ficam suspensas as auditorias financeiras por parte dos CFin para o ano 2012. Devido ao despacho não ter surgido em tempo oportuno, este não será alvo de estudo na investigação. Inclui-se assim esta ressalva no sentido de não comprometer a investigação e de se atualizar ao que é feito atualmente.

⁵⁸ Cfr. Ponto 3.3., da Nota-Circular 03/2010, de 8 de fevereiro, da DFin.

Capítulo 5

Apresentação, Estudo e Discussão de Resultados

*“O trabalho do conhecimento
exige autonomia e responsabilidade”*

Peter Drucker

5.1. Os inquéritos por entrevista

Os inquéritos por entrevista foram feitos entre os dias 27 de fevereiro e 16 de março de 2012. Num total de 8 realizados, estes foram feitos individualmente e mediante marcação prévia com os interlocutores. No sentido de se garantir a veracidade dos resultados apresentados na investigação provenientes dos respetivos inquéritos por entrevista⁵⁹, recorreu-se a um gravador de voz.

Com o objetivo de criar e garantir uma sustentação à investigação, foi estudado, inicialmente, quais os contatos que melhor o permitiriam. Posteriormente, estes foram realizados no sentido de se compreenderem as diversas realidades existentes, abrangendo-se um conjunto de pessoas considerável, respeitantes ao universo de estudo pretendido. Assim sendo, surgiram dois universos de interesse, o dos CFin e o da DFin. Foram utilizados dois guiões de entrevista diferentes, mas devidamente estruturados e adaptados às distintas realidades consoante as necessidades da investigação. As necessidades sentidas são a de abordar o objeto de estudo, nomeadamente os CFin, e abordar a DFin, como sendo o órgão hierarquicamente superior, com uma perspetiva global de todo o sistema financeiro do Exército.

Foi decidido entrevistar um interlocutor pertencente à área de auditoria do CFG, do CFin do CFT e do CFin do CmdLog, com o intuito de se conseguir perceber a realidade sentida nos diversos CFin. Relativamente à DFin, foram entrevistados cinco interlocutores com funções pertencentes à auditoria e não só, para se obter uma ampla visão dos

⁵⁹ Os IE são “um modo particular de comunicação verbal, que se estabelece entre o investigador e os participantes com o objetivo de colher dados relativos às questões de investigação formuladas” (Fortin, 2009, p. 245), e que permitem retirar dados fulcrais para a investigação.

acontecimentos. A caracterização dos interlocutores, os inquéritos por entrevista e a sua respetiva análise encontram-se em apêndice⁶⁰.

5.2. As alterações decorrentes da realização de Auditorias Financeiras através do SIG/MDN

São várias as alterações decorrentes da realização de auditorias financeiras através do SIG. O facto de este ser um sistema integrado de gestão permite-lhe integrar e gerir informação multidimensional e multitarefas, interligando vários módulos de áreas diferentes (Barnabé, 2007).

A implementação de um sistema deste tipo numa estrutura como a do Exército acarreta, necessariamente, alterações nos regulamentos e nos processos, no sentido de responder às exigências da adesão à RAFE e da implementação do POCP⁶¹. Antes de existir o SIG, as auditorias chamavam-se MAAT, sendo que depois da sua implementação passaram a designar-se por auditorias⁶². Foram produzidas Circulares e Notas-Circular no sentido de adequar os normativos a esta nova realidade de gestão, quer num âmbito geral, quer no âmbito da prestação de contas⁶³. Ainda relativo a este último aspeto, mas ao nível das U/E/O, o SIG veio proporcionar o fim da entrega dos documentos em papel aos CFin devido à informatização dos processos, pois permite o acesso a toda a informação a nível informático⁶⁴.

Todas as alterações se refletem na auditoria, tornando-a mais rigorosa, eficiente e preventiva. Tendo um sistema como o SIG a seu favor, adquirem-se as capacidades para refinar e controlar processos de auditoria e controlo interno, permitindo obter melhores resultados na sua realização⁶⁵. A contribuir para isto está a auditoria *on-line*, que passou a

⁶⁰ Ver Apêndice A – Caracterização dos interlocutores, Apêndices D a K – Inquéritos por entrevista e Apêndices L a V – Análise de conteúdo aos inquéritos por entrevista.

⁶¹ Substitui a contabilidade militar pública.

⁶² Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 7 de março de 2012, às 15h20m, tendo como interlocutor o Sr. TCor AdMil Rui Salvado.

⁶³ Num âmbito geral encontra-se em vigor a Nota-Circular n.º 03/2010, de 8 de fevereiro, da DFin, que define as instruções para a Auditoria da Administração Financeira, e no âmbito da prestação de contas encontra-se em vigor a Circular n.º 01/2011, de 10 de janeiro, da DFin, que define a prestação de contas do Exército ao TC.

⁶⁴ Cfr. Inquérito por entrevista realizado no CFin do CmdLog, no dia 2 de março de 2012, às 10h, tendo como interlocutor o Sr. Cap AdMil Tiago Costa. No passado, os documentos eram entregues fisicamente pelas U/E/O aos respetivos CFin.

⁶⁵ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 7 de março de 2012, às 14h30m, tendo como interlocutor o Sr. Exmo. MGen Jesus da Silva.

ser possível através do SIG. Os sistemas de informação permitem que se façam constantes verificações e controlos, mantendo também um acompanhamento contínuo às U/E/O, ou seja, permitem que se visualizem os acontecimentos no momento, e permitam também que sejam feitas análises em SIG, que tanto servem de auditorias *on-line* como de processo anterior nas auditorias de campo, através de uma análise preliminar⁶⁶.

Torna-se então possível confirmar a H1, tendo em conta que foram diversas as alterações na auditoria financeira realizada pelos CFin às U/E/O com a implementação do SIG, tendo como destaque especial as novas potencialidades supra referidas, adstritas à utilização de um sistema integrado.

5.3. Os procedimentos para a realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças

Os procedimentos para a realização de auditorias financeiras por parte dos CFin encontram-se regidos pela Circular n.º 03/2010, da DFin. Dentro de todos os procedimentos e normas a seguir, os CFin realizam-nas de uma forma particular e heterogénea, tendo liberdade para as adaptar às suas necessidades, ainda que tenham que seguir determinados parâmetros.

Antes dos CFin avançarem para as auditorias de campo fazem, numa primeira fase, uma pesquisa e uma análise preliminar com base no que está inserido em SIG, com o intuito de fazer uma avaliação *à priori*, melhorando a execução das auditorias, uma vez que se focalizam nas áreas analisadas anteriormente. A informação possível de extrair é vasta, nomeadamente relativa à área financeira, patrimonial e orçamental. Ainda nesta fase, são normalmente pedidos às U/E/O os processos que se querem analisar, a fim de facilitar o trabalho de campo⁶⁷.

Passada a fase de análise preliminar chega-se ao trabalho de campo, isto é, a auditoria realizada no local. Nesta fase, a equipa de auditoria dos CFin constituída para o efeito visualiza todas as áreas de acordo com a circular em vigor, com o objetivo de não descurar nenhum dos pontos fulcrais. Outras das verificações que são feitas dizem respeito

⁶⁶ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 27 de fevereiro de 2012, às 15h, tendo como interlocutor o Sr. Maj AdMil Nuno Reis, e ainda Barnabé, que considera o SIG como um sistema integrado que providencia suporte às principais atividades organizacionais.

⁶⁷ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 14 de março de 2012, às 9h30m, tendo como interlocutor o Sr. Maj AdMil António Cipriano.

à confrontação de documentos reais com a contabilidade inserida em SIG, às perguntas dirigidas às entidades competentes e à verificação do controlo interno da unidade⁶⁸.

Uma vez feita a auditoria de campo, é necessário elaborar-se o relatório de auditoria. Este é feito consoante a circular em vigor para que os relatórios dos vários CFin sejam elaborados e possam ser lidos homogeneamente. Após abordadas todas as áreas do relatório e anexados os documentos relevantes para o mesmo, este é enviado ao respetivo Comando Funcional para despacho, sendo encaminhado para a RA da DFin⁶⁹.

Com isto se confirma a H2, uma vez que a auditoria financeira levada a cabo pelos CFin se divide em três fases, contemplado uma fase de análise prévia, uma fase de trabalho de campo ou de execução, e uma final, de elaboração do relatório de auditoria⁷⁰.

5.4. A ligação dos Centros de Finanças com a Direção de Finanças

A ligação entre a DFin e os CFin encontra-se legislada. De acordo com o Decreto Regulamentar 69/94, de 17 de dezembro, os CFin dependem diretamente do CmdLog, nomeadamente da DFin. Assim sendo, esta difunde normas que, por sua vez, são difundidas pelos diversos CFin, onde depois de adequadas, as difundem às suas U/E/O respetivas. Mais concretamente em relação à auditoria financeira, é a DFin que, através da Nota-Circular 03/2010, de 8 de fevereiro, tem a responsabilidade de propor regulamentação específica, ou seja, os CFin apenas seguem o que está superiormente estipulado.

Ao nível do SIG, a ligação é feita e distinguida através de perfis de utilizador diferenciados, sendo que a DFin tem acesso a toda a informação presente no sistema, enquanto os CFin apenas têm acesso às suas U/E/O respetivas⁷¹.

No processo de resolução de problemas assiste-se à ligação DFin-CFin-U/E/O, quer descendente, quer ascendente, onde é procurado não falhar nenhum elo da ligação, o que transforma os CFin num órgão intermédio entre a DFin e as U/E/O. Os CFin prestam

⁶⁸ Cfr. Inquérito por entrevista realizado no CFin do CmdLog, no dia 2 de março de 2012, às 10h, tendo como interlocutor o Sr. Cap AdMil Tiago Costa.

⁶⁹ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 14 de março de 2012, às 9h30m, tendo como interlocutor o Sr. Maj AdMil António Cipriano.

⁷⁰ Cfr. TC, que defende que devem ser três as fases de uma auditoria, assim como os IE realizados aos interlocutores dos CFin.

⁷¹ Cfr. Inquérito por entrevista realizado no CFin do CmdLog, no dia 2 de março de 2012, às 10h, tendo como interlocutor o Sr. Cap AdMil Tiago Costa.

apoio contínuo às U/E/O, sendo que quando surgem problemas que extravasam as suas competências, os reportam à DFin, que é, na prática, o nível acima na hierarquia⁷².

Relativamente ao plano anual de auditorias, cada CFin faz a sua proposta para o ano seguinte, enviando-a para a DFin, que a consolida no plano anual, depois do devido despacho superior. Em relação aos relatórios de auditoria, o procedimento é idêntico. Os CFin enviam-nos para a DFin para que elabore o respetivo parecer⁷³.

Hoje em dia, devido à informatização a que se assiste, a maioria das ligações são feitas através de *e-mail*. As U/E/O ligam-se com os CFin, e estes com a DFin, de uma maneira informal, permitindo aumentar a rapidez no fluxo de informação, melhorando o processo do mesmo.

De acordo com o Decreto Regulamentar 69/94, de 17 de dezembro, com a Nota-Circular 03/2010, de 8 de fevereiro, e com todas as outras razões apresentadas, é possível confirmar a H3, pois não só os CFin dependem tecnicamente da DFin, pelo CmdLog, como também seguem os métodos de auditoria estipulados por diretrizes superiormente emanadas, uma vez que é a DFin que propõe a regulamentação específica.

5.5. A possibilidade e as potencialidades das Auditorias Financeiras *on-line* através do SIG/MDN

Pelo facto de estar implementado um sistema de gestão integrado, nomeadamente o SIG, e porque este permite que se registem todos os processos para futura visualização e controlo, é possível fazer-se auditoria *on-line*. A verificação de procedimentos, de utilização das normas legais e de registo temporal, servem para que se melhore o desempenho dos organismos envolvidos, permitindo que, à distância, se procedam a essas mesmas auditorias *on-line*. Um dos muitos fatores positivos desta potencialidade diz respeito ao facto de não se despender recursos desnecessariamente, uma vez que permite que se visualizem, de uma forma centralizada, todos os processos pretendidos⁷⁴. Outro

⁷² Cfr. Inquéritos por entrevista realizados no CFin do CmdLog e na DFin, no dia 2 de março e no dia 1 de março, de 2012, às 10h e 14h30m, tendo como interlocutor o Sr. Cap AdMil Tiago Costa e o Sr. Ten AdMil Rodrigo Brito, respetivamente.

⁷³ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 28 de fevereiro de 2012, às 14h20m, tendo como interlocutor o Sr. TCor AdMil Fernando Barnabé.

⁷⁴ Cfr. Inquérito por entrevista realizado no CFG, no dia 16 de março de 2012, às 10h, tendo como interlocutor a Sra. Maj AdMil Maria Regadas.

fator positivo prende-se com o facto de possibilitar um acompanhamento contínuo às U/E/O, aumentando desta forma o desempenho das suas funções diárias.

Contudo, a realização de auditorias *on-line* por parte dos CFin é feita de uma forma ainda limitada. A falta de formação dos intervenientes, os recursos descentralizados⁷⁵ e a necessidade de colmatar a auditoria *on-line* com a verificação física no terreno são algumas das limitações apontadas aos CFin. O conjunto destas limitações impede que se obtenha o melhor aproveitamento possível da auditoria *on-line*, embora possam ser colmatadas através de uma centralização desta mesma auditoria, e consequentemente dos meios envolvidos, tornando-os especialistas, mais vocacionados e focalizados numa área específica⁷⁶.

Relativamente ao facto de serem os CFin a realizarem, ou não, as auditorias *on-line*, na realidade não existe a necessidade de serem feitas por estes órgãos, podendo ser por outro nível de agregação, desde que possua os devidos meios necessários para a sua execução⁷⁷. Neste momento, os CFin fazem-nas para as suas U/E/O, enquanto a DFin assume a postura de controlar essa mesma execução, procedendo também a auditorias *on-line* da sua autoria.

Colocando a tónica sobre o SIG, e uma vez que este é um sistema com inúmeras potencialidades onde o destaque especial está na capacidade de realização de auditorias *on-line* pelo facto de ser possível, a partir de qualquer lugar, proceder à realização das mesmas⁷⁸, se confirma a H4.

5.6. A importância do papel dos Centros de Finanças na realização de auditorias financeiras

Relativamente à realização de auditorias financeiras por parte dos CFin, estas são feitas com base no SIG, uma vez que este espelha a realidade contabilística das U/E/O e

⁷⁵ Cfr. Entrevista Exploratória com o Sr. Ten AdMil Rodrigo Brito, realizada na DFin, no dia 8 de fevereiro de 2012, às 10h, sendo que centralizando a auditoria para a tornar especialista em SIG, colmataria esta falha e permitiria tirar melhor aproveitamento dos recursos humanos disponíveis.

⁷⁶ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 1 de março de 2012, às 14h30m, tendo como interlocutor o Sr. Ten AdMil Rodrigo Brito.

⁷⁷ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 7 de março de 2012, às 14h30m, tendo como interlocutor o Sr. Exmo. MGen Jesus da Silva.

⁷⁸ Cfr. Todos os IE realizados, assim como Miguel, que defende que o SIG é um sistema que potencia a gestão, sofisticar a informação, tornando a auditoria mais célere, e ainda Garcia, que apresenta resultados com reduções significativas nos erros encontrados após a implementação da auditoria *on-line*.

permite que sejam preparadas e realizadas, em parte, à distância⁷⁹. Pelas razões apresentadas anteriormente sobre o facto de os SI terem evoluído ao ponto de permitirem potenciar um conjunto de informação relativo a qualquer área, seja financeira, orçamental, patrimonial, logística, etc., a sua implementação é propícia a que se eliminem os níveis intermédios das organizações, reduzindo assim estruturas com funções desadequadas e forçadas, ou seja, reduzindo estruturas causadoras de custos desnecessários. Neste ensejo, e de acordo com a atual estrutura para a realização de auditorias, geram-se, por um lado, inércias à implementação do sistema, assistindo-se, por outro, ao desrespeito do princípio da economia, pois não se assistem a mais-valias decorrentes da realização das mesmas. Exemplo disso foi a necessidade de parametrização do sistema para a estrutura financeira do Exército, devido à existência dos CFin⁸⁰.

Ao nível da auditoria, os CFin têm vindo a perder importância no seu papel devido à inadequação que se verifica atualmente. Ainda que cumpram o que está em vigor ao realizarem as auditorias de campo conforme está estipulado e ao efetuarem o plano anual de auditorias, não proporcionam a criação de valor ao sistema financeiro do Exército, razão pela qual existe tendência para a perda de funções. Algumas das anomalias que se podem apontar aos CFin são a falta de competências técnicas para trabalhar no SIG⁸¹, não conseguindo desta forma aproveitar todas as potencialidades do sistema, assim como a dificuldade na homogeneização de uma metodologia entre CFin, para que os *outputs* possam ser lidos, a nível central, de igual forma⁸². Relativamente a este último ponto, não é rentável realizarem-se ações de auditoria semelhantes através de abordagens diferentes, o que leva a uma necessidade de repensar o processo de realização de auditorias.

Na mesma ordem de ideias, a nível geral poder-se-á também refutar que os CFin são alvos de uma tendência de transformação num órgão de apoio à decisão, mais concretamente num G8-financeiras dos respetivos Comandos Funcionais, fazendo parte do

⁷⁹ Com a ajuda do SIG, numa auditoria *on-line* é feita uma “*operação de análise e diagnóstico (...) apreciar a validade e o rigor dos registos contabilísticos*” (Garcia, 2004, p. 35), sendo efetuada à distância.

⁸⁰ Cfr. Inquéritos por entrevista realizados na DFin, no dia 7 de março de 2012, às 14h30m e 15h20m, tendo como interlocutores o Exmo. Sr. MGen Jesus da Silva e o Sr. TCor AdMil Rui Salvado, respetivamente.

⁸¹ Cfr. Entrevista Exploratória com o Sr. Ten AdMil Rodrigo Brito, realizada na DFin, no dia 8 de fevereiro de 2012, às 10h, sendo que os CFin apresentam uma carência nas competências técnicas, que se encontram espelhadas na forma como preparam e realizam as auditorias, pelos *outputs* que chegam à DFin, assim como nas dúvidas colocadas.

⁸² Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 28 de fevereiro de 2012, às 14h20m, tendo como interlocutor o Sr. TCor AdMil Fernando Barnabé.

seu Estado-Maior, e podendo assumir funções de apoio à decisão no âmbito da gestão e da execução orçamental⁸³.

Existe a possibilidade de se argumentar acerca de uma organização territorial dos CFin, ficando cada centro com a responsabilidade das U/E/O da cada região, nomeadamente do Norte, Centro, Sul e Ilhas. Mas, até por aqui se assiste a uma inadequação respeitante à auditoria, uma vez que um órgão só, dotado dos meios necessários para o efeito, é capaz de abarcar com as auditorias do Exército⁸⁴.

Uma resolução que se apresenta possível e credível para dar continuidade ao futuro das auditorias financeiras no Exército é a sua centralização num único órgão central. Torna-se exequível, uma vez que o SIG permite a visualização central do que é feito em cada uma das U/E/O, ou seja, existindo apenas um órgão executor de auditorias, este poderia sê-lo para todo o Exército. Isto evitaria a multiplicação de meios, que é evidente ao nível dos CFin, onde cada um executa auditorias às suas U/E/O. Para esta mesma execução, e uma vez que são cinco os CFin existentes atualmente no Exército, são necessárias cinco Secções de Auditoria para abranger todas as U/E/O, levando à questão da multiplicação de meios já referida. Com a dispersão de meios inerente à multiplicação dos mesmos torna-se difícil conseguir uma equipa com as qualidades desejáveis, pois só através de uma equipa multidisciplinar, tecnicamente habilitada e especializada, com uma forte componente de auditoria e controlo interno, se conseguem obter os melhores resultados⁸⁵.

Ainda referente à centralização da auditoria num órgão central, esta tornar-se-ia mais interventiva e atempada, garantindo uma maior eficácia na deteção dos erros. O mesmo é dizer-se que passaria a ser preventiva e direcionada, com um forte trabalho prévio, capaz de visualizar em tempo as necessidades de auditar⁸⁶.

A centralização que é abordada traria, inerente a si, a necessidade de crescimento do órgão central, no sentido de conseguir dar resposta a todas as U/E/O, fazendo-o com uma maior primazia que os CFin. Estariam também inerentes algumas vantagens, nomeadamente a especialização na área de auditoria, que proporcionaria o potenciar do conhecimento, ou ainda uma poupança de meios, que acabaria com cinco órgãos dispersos,

⁸³ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 7 de março de 2012, às 14h30m, tendo como interlocutor o Exmo. Sr. MGen Jesus da Silva.

⁸⁴ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 7 de março de 2012, às 15h20m, tendo como interlocutor o Sr. TCor AdMil Rui Salvado.

⁸⁵ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 7 de março de 2012, às 14h30m, tendo como interlocutor o Exmo. Sr. MGen Jesus da Silva.

⁸⁶ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 28 de fevereiro de 2012, às 14h20m, tendo como interlocutor o Sr. TCor AdMil Fernando Barnabé.

centralizando num só. Acabaria também a dificuldade evidente na homogeneização de procedimentos de auditoria, ainda que existam normas em vigor para tais assuntos, uma vez que passariam a ser realizados pelo mesmo órgão, que era ao mesmo tempo quem iria proceder à sua análise⁸⁷.

Para além dos fatores negativos possíveis de apontar ao atual sistema de apoio financeiro, e mais concretamente aos CFin, é certo que estes desempenham um importante papel no apoio contínuo que prestam às suas U/E/O, e consequentemente à DFin, pelo trabalho que fazem, evitando que cheguem até ela todos os problemas e erros, ou seja, a informação que chega é a filtrada e focalizada no que realmente é importante. Mesmo que não procedam à realização de auditorias, continuarão a ter um papel preponderante, ainda que indireto, pelo apoio prestado na gestão financeira e orçamental, através da Secção de Finanças e Contabilidade e da Secção do Orçamento, respetivamente⁸⁸.

Tendo em conta todos os fatores supra apresentados, infirma-se que os CFin desempenham um papel essencial ao nível da auditoria financeira às U/E/O, no sistema de gestão financeira do Exército. Os CFin têm que ser especialistas numa extensa panóplia de áreas, nomeadamente na contabilidade, no orçamento e na auditoria, que, através do seu efetivo, se torna desproporcional para uma realização eficiente de todas elas, havendo a necessidade de uma reestruturação. Esta reestruturação seria rentável na auditoria, centralizando-a, e proporcionando uma concentração de pessoas competentes na área, que as assumiriam com base nas necessidades do Exército, isto é, que através de uma forte componente prévia, de estudo e observação, conseguissem alcançar o desejável: ser dirigida, eficiente e eficaz.

⁸⁷ Cfr. Inquérito por entrevista realizado na DFin, no dia 7 de março de 2012, às 15h20m, tendo como interlocutor o Sr. TCor AdMil Rui Salvado.

⁸⁸ Cfr. Inquérito por entrevista realizado no CFG, no dia 16 de março de 2012, às 10h, tendo como interlocutora a Sra. Maj AdMil Maria Regadas.

5.7. Análise SWOT aos Centros de Finanças

Análise SWOT aos CFin		
	Pontos Fortes	Pontos Fracos
Oportunidades	<ul style="list-style-type: none"> –Conhecimento das U/E/O respectivas e prestação de apoio contínuo possibilita um aumento da eficiência no apoio, originando mais responsabilidades; –Nível de conhecimento permite a criação de uma célula G8 de apoio à decisão dos Comandos. 	<ul style="list-style-type: none"> –A distância às U/E/O devido à associação funcional existente poderia possibilitar uma reestruturação no sistema de auditoria; –A auditoria planeada, a falta de conhecimentos técnicos e a dificuldade de homogeneização de procedimentos propiciam a aquisição de competências no sentido de se aumentarem as funções existentes.
Ameaças	<ul style="list-style-type: none"> –A possibilidade de uma centralização de poderes que provoque perda de funções para os CFin pode ser contradita com a facilidade única de conhecimento das suas U/E/O; –A deslocação de RH para fora dos CFin pode ser interdita devido à necessidade de assegurar o apoio contínuo prestado. 	<ul style="list-style-type: none"> –A descentralização do sistema financeiro aliado à burocracia existente, a localização dos CFin num nível intermédio que atrasa o contato, a associação funcional a que se assiste, assim como a desproporcionalidade entre os CFin, pode provocar uma reestruturação de todo o sistema financeiro, levando a uma centralização de poderes; –A falta de conhecimentos técnicos pode provocar um aumento na perda de funções para a DFin; –A extinção do conceito de auditoria planeada pode levar a uma necessidade de deslocação dos seus RH para a DFin.

Ilustração 2 - Análise SWOT aos CFin⁸⁹⁸⁹ Fonte: Elaboração própria.

Capítulo 6

Considerações Finais

*“O futuro das organizações – e nações – dependerá
cada vez mais da sua capacidade de aprender coletivamente”*

Peter Drucker

6.1. Conclusões e recomendações

A investigação teve como objeto de estudo o papel dos CFin na realização de auditorias financeiras no domínio do SIG. Para conseguir alcançar os resultados pretendidos, foi proposto obter a base teórica que sustentasse o trabalho, para que fosse elaborado, posteriormente, um estudo de caso. No seguimento, foram analisadas as diferentes realidades da auditoria financeira que abrangem com pertinência os CFin, sendo no caso a DFin e os próprios CFin. Assim sendo, foram dadas respostas às respetivas perguntas propostas inicialmente na investigação, que dão lugar a conclusões, as quais são apresentadas de seguida.

Relativamente à realização das auditorias financeiras através do SIG, concluiu-se que foram várias as alterações. O SIG é um sistema dotado de inúmeras capacidades, que permite integrar e gerir muita informação, interligando vários módulos de áreas diferentes, apresentando-se desta forma como uma mais-valia para as auditorias. Além do mais, é ainda possível aceder à informação a nível informático, quer descentralizadamente, quer centralmente, facto que contribui para acentuar as características preventivas e direcionais das auditorias, maximizando, desta forma, os seus resultados.

A investigação permitiu concluir também que a auditoria realizada pelos CFin é composta por três fases. A primeira fase diz respeito à análise prévia realizada, anterior à auditoria de campo, onde são analisados os procedimentos respeitantes à U/E/O a auditar. Numa segunda fase, é feita a auditoria de campo na U/E/O, onde se procedem a análises mediante a circular em vigor, procurando verificar todas as áreas de interesse, assim como efetuar uma confrontação de documentos. A terceira, e última fase, diz respeito à

elaboração do relatório de auditoria, que também é feito mediante a mesma circular, abordando todas as áreas analisadas. Este relatório apresenta um parecer sobre o estado da U/E/O auditada.

Através da investigação concluiu-se que a ligação dos CFin com a DFin é feita de acordo com a legislação em vigor, ou seja, os CFin têm uma dependência técnica para com a DFin, seguindo o que for superiormente estipulado, uma vez que a DFin propõe a regulamentação específica. Em relação ao SIG a diferença evidencia-se nos perfis de utilização do sistema, existindo uma abrangência maior por parte da DFin, com acesso à informação de todos os CFin. Estes, que apenas têm acesso à informação das suas respectivas U/E/O, funcionam como órgão intermédio na ligação DFin-CFin-U/E/O, apresentando-se como o primeiro órgão de resolução de problemas e de acompanhamento contínuo, sendo que reportam à DFin o que lhes extravasa.

No que diz respeito à auditoria *on-line*, procurou-se investigar se, através do SIG, seria possível os CFin as realizarem, pelo que, dadas as características deste sistema, que permite o registo de todos os processos, que permite que à distância e centralmente se procedam a controlos, que permite que se acompanhe de perto as U/E/O, e que contém ainda outras potencialidades, se concluiu de forma favorável. Pelas características do sistema é possível serem feitas as auditorias *on-line*, não só no nível dos CFin, mas em qualquer nível desejado.

A questão inicial da investigação diz respeito à importância do papel dos CFin na realização de auditorias financeiras. Para se conseguir obter conclusões foi necessário percorrer um longo caminho de investigação, chegando à resposta de várias questões de investigação que complementassem, em parte, a inicial. Assim sendo, foi observado que o papel dos CFin, no seu todo, tem perdido importância pelas constantes perdas de funções que se vão verificando. A implementação do SIG, que é um sistema que permite agregar informação a nível central, veio levantar a questão da necessidade dos níveis intermédios na área da auditoria financeira. É possível realizá-la centralmente para todo o Exército sem perder eficiência e, encontrando-se a auditoria em cada CFin, assiste-se a uma multiplicação de meios que suporta, consequentemente, um dispêndio de recursos desnecessário. Aliado a isto existe outra questão, que se prende com a falta de competências técnicas nos CFin para a sua realização. Com as auditorias centralizadas, a estrutura tinha, obrigatoriamente, de crescer, concentrando também as pessoas, e potenciando as competências e o *know-how*. Com esta centralização ir-se-ia pôr fim à dificuldade de homogeneização na realização de auditorias que se verifica, onde embora

exista legislação a regular, cada órgão executante fá-lo de acordo com as suas possibilidades, que são distintas.

Ainda assim, os CFin têm um papel importante no apoio contínuo que prestam às U/E/O, onde acompanham o dia-a-dia destas, contribuindo para a prevenção da ocorrência de erros. Quer diretamente, executando auditorias, quer indiretamente, no apoio prestado, o contributo é importante no sentido em que melhora a informação apresentada pelas U/E/O.

Relativamente ao sistema de apoio financeiro, com a implementação do SIG, deveria ser alterado. Como já foi dito, as qualidades do sistema proporcionam a eliminação dos níveis intermédios, que só existem no Exército. O ideal seria então passarem a existir dois níveis, em vez dos atuais três, ou seja, o nível de execução e o de apoio técnico. Desta modalidade surgiram duas variantes, uma vez que poder-se-ia retirar a contabilidade das U/E/O, ficando esta a cargo dos respetivos CFin, que contavam com a DFin como órgão de apoio; poder-se-ia também eliminar os CFin, mantendo a contabilidade nas U/E/O e fazendo da DFin o órgão de apoio técnico.

Outra das abordagens sobre os CFin é a possibilidade da transformação destes órgãos num de apoio à decisão nos assuntos financeiros, dentro de cada Comando Funcional. Deixariam de ter as funções que se verificam hoje, que passariam a estar centralizadas na DFin, para funcionar exclusivamente em apoio direto ao Comandante do OCAD.

Ainda numa ótica de centralização, verifica-se a possibilidade de o mesmo se suceder com a auditoria, deixando de fazer parte dos CFin, centralizando-se na DFin. Para além de evitar a multiplicação dos meios, uma vez que existe um sistema capaz de o fazer centralmente, permite também que se concentrem os especialistas na área, exponenciando o conhecimento especializado. Proceder-se-ia, através da DFin, a auditorias financeiras a todas as U/E/O do Exército, sendo, quando necessário, constituídas equipas flexíveis e direcionadas para se deslocarem às U/E/O. Acabariam assim as auditorias planeadas, que em nada contribuem para a eficiência da auditoria, e acabavam também as auditorias a U/E/O que não necessitassem. Realizavam-se deslocações apenas quando necessário, o que permitiria poupar recursos.

Em suma, foram analisados os CFin e as auditorias da sua autoria, onde se verificou que o atual sistema para as auditorias financeiras no Exército não é adequado face aos meios existentes, não se assistindo, nesse caso, a mais-valias provenientes do mesmo.

6.2. Limitações da Investigação

Durante a investigação surgiram determinadas limitações que, de certa forma, condicionaram o decorrer da mesma. Foram encontradas, essencialmente, duas grandes condicionantes, que dizem respeito às NEP da Academia Militar relativas ao TIA, e ao tempo disponibilizado para a realização da investigação.

Relativamente ao primeiro aspeto mencionado, as NEP apresentam-se como condicionantes por imporem limite de páginas, limitando a investigação de tal forma que se torna necessário proceder a uma seleção de conteúdo demasiado exaustiva. Os vários limites que são impostos, em forma de percentagens, relativo à bibliografia e à parte pós-textual, revelam-se manifestamente incongruentes com a realização de uma investigação de elevada exigência.

No que diz respeito ao segundo fator condicionante, o tempo disponibilizado em exclusivo para a realização da investigação, este revela-se curto devido às exigências de uma investigação deste tipo. Seria necessário uma extensão do tempo dedicado à mesma para se conseguir abordar melhor a pesquisa da investigação, assim como a aplicação de diferentes metodologias no trabalho de campo.

6.3. Desafios para futuras investigações

No decorrer da investigação foram levantados desafios para futuras investigações, que revelam pertinência de estudo para o Exército. Assim sendo, dadas as mudanças que têm ocorrido no sistema de apoio financeiro, com a alteração de funções das U/E/O, dos CFin e da DFin, seria importante averiguar acerca dos novos papéis dos diferentes níveis, no sentido de se perceber o seu atual estado.

Seria de elevada pertinência que se efetuasse um estudo acerca dos desafios que se avizinham com as mudanças estruturais, nomeadamente conseguir concluir se seria mais rentável manter a contabilidade nas U/E/O, eliminando os CFin e passando as suas competências para a DFin ou, se por outro lado, seria melhor acabar com a contabilidade nas U/E/O, passando-a para os CFin e mantendo a DFin como órgão superior na hierarquia. A pertinência do estudo seria materializada com a conclusão sobre qual a modalidade que melhor se enquadraria no dispositivo de apoio financeiro do Exército.

Bibliografia

Livros

- Albarelo, L. [et al.] (1997). *Práticas e métodos de investigação em ciências sociais*, Lisboa, Gradiva
- Almeida, João Ferreira de e Pinto, José Madureira (1995). *A investigação nas ciências sociais*, 5.^a Edição, Lisboa, Editorial Presença
- Alves, Arnaldo Teixeira (2009). *Sistema de Auditoria Interna nas Forças Armadas*, Lisboa, IESM
- Alves, S. (2006). *Auditoria em Entidades Públicas e Privadas*, [policopiado], Lisboa, Academia Militar
- Azevedo, M. (2003). *Teses, Relatórios e Trabalhos Escolares*, 3.^a Edição, Lisboa, Universidade Católica
- Barata, Alberto da Silva (1999). *Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios*, 2.^a edição, Lisboa, Editorial Noticias
- Bardin, Laurence (2004). *Análise de Conteúdo*, 3.^a Edição, Lisboa, Edições 70
- Barnabé, Fernando (2007). *A implementação de um Enterprise Resource Planning no sector público português e a mudança organizacional: oportunidades e condicionamentos*, [s.l.], Instituto Superior de Economia e Gestão
- Bell, J. (1997). *Como realizar um projecto de investigação*, Lisboa, Gradiva
- Bettencourt da Câmara, João (1997). *O Conceito de Processo de Produção de Conhecimentos nas Ciências Sociais*, Maputo, EU
- Bogdan, R. e Biklen, S. (1994). *Investigação Qualitativa em Educação*, Porto, Porto Editora
- Borges, António; Rodrigues, Azevedo e Morgado, José (2007). *Contabilidade e Finanças para a Gestão*, 3.^a edição, Lisboa, Áreas Editora
- Bourdieu, Pierre; Passeron, J.C. e Chamboredon, J.C. (1973). *Le métier de sociologue: préalables épistémologiques*, 2^a Edição, Paris, Mouton

- Bruyne, Paul de; Herman, Jacques e de Schoutheete, Marc de (1997). *Dynamique de la recherche en sciences sociales: les pôles de la pratique méthodologique*, Paris, PUF
- Burgess, R. (1997). *A pesquisa de terreno: uma introdução*, Oeiras, Celta Editora
- Burke, Peter (1980). *Sociologia e História*, 2.^a Edição, Porto, Edições Afrontamento
- Caiado, António C. Pires (2008). *Contabilidade Analítica e de Gestão*, 4.^a edição, Lisboa, Áreas Editora
- Carlos Gil, A. (1999). *Pesquisa Social*, São Paulo, Editora Atlas
- Carvalho, J. Eduardo (2000). *Metodologias Científicas*, Lisboa, Universidade Lusíada
- Ceia, C. (1995). *Normas para Apresentação de Trabalhos Científicos*, Lisboa, Presença
- Costa, Carlos e Alves, Gabriel (2011). *Casos Práticos de Auditoria Financeira*, 6.^a edição, [s.l.], Letras e Conceitos
- Costa, Carlos Baptista da (2000). *Auditoria Financeira – teoria e prática*, 7.^a edição, Lisboa, Rei dos Livros
- Cruz, Manuel Braga da (1995). *Instituições políticas e processos sociais*, Lisboa, Bertrand
- Deshaies, B. (1992). *Metodologia da Investigação em Ciências Humanas*, Lisboa, Instituto Piaget
- Drucker, Peter (2010). *O diário de Drucker*, 3.^a edição, Lisboa, Conjuntura Actual Editora
- Eco, Humberto e Costa, Hamilton (2003). *Como se faz uma Tese em Ciências Humanas*, 10.^a edição, Lisboa, Editorial Presença
- Ferreira, Odete de Carvalho (2005). *Manual de técnicas de Administração e Contabilidade Pública*, Lisboa, INA
- Flick, U. (2005). *Métodos Qualitativos na Investigação Científica*, Lisboa, Monitor - Projectos e Edições
- Foddy, W. (1996). *Como perguntar: teoria e prática da construção de perguntas em entrevistas e questionários*, Oeiras, Celta Editores
- Fortin, M. (2009). *O Processo de Investigação da Concepção à Realização*, 5.^a edição, Loures, Lusociência
- Fraga, J. (1997). *Guia Prático para Elaboração e Apresentação de Trabalhos Científicos*, Lisboa, Cosmos
- Ghiglione, R. e Matalon, B. (2000). *O inquérito: teoria e prática*, Oeiras, Celta Editores
- Gil, A. (1991). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, São Paulo, Atlas
- Hill, M. e Hill, A. (2000). *Investigação por questionário*, Lisboa, Sílabo

- Laureano, João (2011). *Equitação Militar – Análise das suas missões, estruturas e recursos*, Lisboa, Academia Militar
- Lessard-Hébert, M.; Goyette, G. e Boutin, G. (2005). *Investigação Qualitativa: Fundamentos e Práticas*, 2.^a Edição, Lisboa, Instituto Piaget
- Marçal, Nelson; Marques, Fernando Luís (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*, Lisboa, Edições Sílabo
- Marconi, M. e Lakatos, E. (1990). *Técnicas de Pesquisa: Planejamento e Execução de Pesquisas, Amostragem e Técnicas de Pesquisa, Elaboração, Análise e Interpretação de Dados*, 2.^a Edição, São Paulo, Editora Atlas
- Marconi, M. e Lakatos, E. (2003). *Fundamentos de Metodologia Científica*, São Paulo, Editora Atlas
- Marques, Madeira (1997). *Auditoria e Gestão*, 1.^a edição, Lisboa, Editorial Presença
- Martins, Daniel; Taborda, Geraldo (2006). *Auditoria – Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas*, Lisboa, Edições Sílabo
- MDN (2005a). *Projecto SIG-MDN: Manual de Formação - AA*, [policopiado], Lisboa, Ministério da Defesa Nacional
- MDN (2005b). *Projecto SIG-MDN: Manual de Formação - CO*, [policopiado], Lisboa, Ministério da Defesa Nacional
- MDN (2005c). *Projecto SIG-MDN: Manual de Formação - EAPS*, [policopiado], Lisboa, Ministério da Defesa Nacional
- MDN (2005d). *Projecto SIG-MDN: Manual de Formação - FI*, [policopiado], Lisboa, Ministério da Defesa Nacional
- MDN (2005e). *Projecto SIG-MDN: Manual de Formação - MM*, [policopiado], Lisboa, Ministério da Defesa Nacional
- MDN (2005f). *Projecto SIG-MDN: Manual de Formação - PS*, [policopiado], Lisboa, Ministério da Defesa Nacional
- MDN/DFIN (2007). *Forças Nacionais Destacadas – Procedimentos Administrativo-financeiros relativos à aquisição de bens e serviços*, Circular n.º 1, [policopiado], Lisboa, Direção de Finanças
- MDN/DFIN (2010). *Dispositivo de Apoio Financeiro das UEOE*, [policopiado], Lisboa, Direção de Finanças
- Miguel, Mário (2008). *O papel do Centro de Finanças no controlo de gestão*, Lisboa, Academia Militar

- Morais, Georgina e Martins, Isabel (2007). *Auditoria Interna - Função e Processo*, 3.^a edição, Lisboa, Áreas Editora
- Nogueira, Sónia Paula da Silva e Carvalho, João Baptista da Costa (2007). *O Sistema de Informação Contabilística da Administração Pública Portuguesa segundo a perspectiva de "especialistas": estudo empírico*, [s. l.], Associação de Docentes de Contabilidade do ensino Superior
- Nunes, Adérito Sedas (1996). *Questões preliminares sobre as ciências sociais*, 12.^a Edição Lisboa, Editorial Presença
- Pereira, A. e Poupá, C. (2003). *Como Escrever uma Tese, Monografia ou Livro Científico usando o Word*, Lisboa, Sílabo
- Pestana, M. e Gageiro, J. (2000). *Análise de Dados para Ciências Sociais – A Complementaridade do SPSS*, 2.^a Edição, Lisboa, Sílabo
- Philips, E. e Pugh, D. (1998). *Como Preparar um Mestrado ou Doutoramento*, Mem-Martins, Lyon Multimédia Edições
- Pinheiro, Joaquim (2010). *Auditoria Interna – Auditoria Operacional – Manual Prático para Auditores Internos*, [s.l.], Letras e conceitos
- Quivy, Raymond e Campenhoudt, Luc Van (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, 5.^a edição, Lisboa, Grávida
- Rosado, David Pascoal (2008). *Pupilos do Exército: Uma Interpretação Sociológica*, Lisboa, Edição do Autor
- Rosado, David Pascoal (2009). *Contabilidade de Gestão – Sessão n.º 2*, [policopiado], Lisboa, Academia Militar
- Rosado, David Pascoal (2009). *Contabilidade de Gestão – Sessões n.º 41, 42 e 43*, [policopiado], Lisboa, Academia Militar
- Rosado, David Pascoal (2010). *Ciclo da Despesa em SIGDN – versão em print screens*, [policopiado], Lisboa, Academia Militar
- Rosado, David Pascoal (2010). *Instituto dos Pupilos do Exército 1911-2011*, Lisboa, Instituto dos Pupilos do Exército
- Santos, António J. Robalo (2008). *Gestão Estratégica: Conceitos, modelos e instrumentos*, Lisboa, Escolar Editora
- Sarmiento, Manuela (2008). *Guia prático sobre a Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses de Doutoramento, Dissertações de Mestrado e Trabalhos de Investigação Aplicada*, Lisboa, Universidade Lusíada Editora

- Serra, Fernando Ribeiro [et al.] (2010). *Gestão Estratégica: Conceitos e Prática*, Lisboa, Lidel
- Silva, António (2000). *Auditoria do Management Público*, Lisboa, Universidade Autónoma de Lisboa
- Silva, Augusto Santos e Pinto, José Madureira (orgs.) (1997). *Metodologia das ciências sociais*, 8.^a Edição, Porto, Edições Afrontamento
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, [policopiado], Lisboa

Artigos e Publicações

- Garcia, Álvaro (2004). “Auditoria On-Line” in AAVV. *Revista de Administração Militar*, n.º 5, 3.^a Série, Beiriz, EPAM, pp. 35-39
- OROC (2009). “A Adopção das Normas Internacionais de Auditoria da IFAC” in AAVV. *Revista Revisores e Auditores*, Lisboa, pp. 3-5
- Rosado, David (2005). “O Sistema Integrado de Gestão: Um novo modelo de TI para as Forças Armadas” in AAVV. *Boletim da Logística*, n.º 15, Lisboa, Comando da Logística
- Santos, António Manuel Godinho (2005). “O SIG como instrumento de mudança – Impacto na organização” in AAVV. *Revista de Administração Militar*, n.º 10, Beiriz, EPAM, pp. 13-18

Legislação e regulamentos

- AM (2011). *NEP n.º 520/2011*, [policopiado], Lisboa, Academia Militar, 30 de junho
- Decreto-Lei n.º 155/92 in *Diário da República*, I Série – A, n.º 172, de 28 de julho
- Decreto-Lei n.º 232/97 in *Diário da República*, I Série – A, n.º 203, de 3 de setembro
- Decreto-Lei n.º 231/2009 in *Diário da República*, 1.^a Série, n.º 179, de 15 de setembro
- Decreto Regulamentar n.º 69/94 in *Diário da República*, Série I – B, n.º 290/94, 17 de dezembro
- Decreto Regulamentar n.º 71/2007 in *Diário da República*, 1.^a Série, n.º 124, de 29 de junho

- Decreto Regulamentar n.º 74/2007 in *Diário da República*, 1.ª Série, n.º 125, de 2 de julho
- DFin (2006). *Instrução Técnica n.º 11/FI/2006 – Prestação Mensal de Contas*, [policopiado], Lisboa, MDN/DFin
- DFin (2009). *Circular n.º 01/2009 – Dispositivo de Apoio Financeiro às UEOE*, [policopiado], Lisboa, MDN/DFin
- DFin (2010a). *Nota-Circular n.º 03/2010 – Instruções para a Auditoria da Administração Financeira*, [policopiado], Lisboa, MDN/DFin
- DFin (2010b). *Dispositivo de Apoio Financeiro das UEOE*, [policopiado], Lisboa, MDN/DFin
- DFin (2011). *Nota-Circular n.º 02/2011 – Procedimentos, formalismos, organização e arquivo dos processos de contas – especificações técnicas*, [policopiado], Lisboa, MDN/DFin
- EME (2010). *PDE 0-18-00 Abreviaturas Militares*, Lisboa, Exército Português, EME, 18 de fevereiro

Sites consultados

- <http://www.tcontas.pt/pt/actos/acordaos/2008/1spl/ac004-2008-1spl.pdf>. Acedido em 27 de dezembro de 2011, às 10h30m
- <http://br.answers.yahoo.com/question/index?qid=20081019195311AA2VRsJ>. Acedido em 27 de dezembro de 2011, às 9h25m
- <http://www.mdn.gov.pt/mdn/pt/mdn/Servi%C3%A7os+Centrais+de+Suporte/sg/>. Acedido em 27 de dezembro de 2011, às 15h54m
- <http://dre.pt/pdf1sdip/2009/10/20200/0783507837.pdf>. Acedido em 27 de dezembro de 2011, às 17h33m
- <http://www.exercito.pt/JELM/Web/Comun.2005/Apresenta%C3%A7%C3%A3o%20EME%20L.pdf>. Acedido em 27 de dezembro de 2011, às 14h11m.
- <https://repositorio.iscte.pt/bitstream/10071/1006/1/Implementa%C3%A7%C3%A3o+do+Activity+Based+Costing+na+Academia+militar+-+Diss.pdf>. Acedido em 24 de dezembro de 2011, às 11h25m
- <https://repositorio.iscte.pt/handle/10071/1006>. Acedido em 24 de dezembro de 2011, às 8h55m

<http://intranet.academiamilitar.pt/file.php/131/ceme.bmp>. Acedido em 1 de janeiro de 2012, às 10h15m

http://pt.wikipedia.org/wiki/SAP_AG. Acedido em 1 de janeiro de 2012, às 15h30m

<http://www.ipai.pt/index.php>. Acedido em 5 de janeiro de 2012, às 17h10m

<http://www.ifac.org/>. Acedido em 7 de janeiro de 2012, às 18h22m

<http://www.priberam.pt/dlpo/>. Acedido em 16 de fevereiro de 2012, às 11h40m

Quadro de referência

Pode dizer-se que “*o quadro de referência é uma generalização abstracta que situa o estudo no interior de um contexto e lhe dá uma significação particular, isto é, uma forma de perceber o fenómeno em estudo*” (Idem, p. 93). De uma forma geral, o quadro de referência define a perspetiva, segundo a qual o problema de investigação será abordado. Pode distinguir-se dois tipos de quadros no quadro de referência, nomeadamente o quadro conceptual e o quadro teórico. Quer seja conceptual ou teórico, orienta sempre a formulação das questões de investigação e das hipóteses levantadas, determinando a perspetiva do estudo (Rosado, 2011). Independentemente de ser um ou outro, este tem a função de apoio e de lógica no que diz respeito ao problema de investigação, uma vez que funciona como uma estrutura lógica de encadeamento de ideias e conceitos entre si (Fortin, 2009).

Desta forma, no que diz respeito à metodologia, o autor de referência escolhido é Marie-Fabienne Fortin, através do seu livro “*O processo de investigação da concepção à realização*”. Relativamente às bases teóricas de suporte ao trabalho, e embora se tenham em conta as perspetivas de diversos autores, as referências principais são o livro “*Auditoria Financeira – teoria e prática*” de Carlos Baptista da Costa, as Circulares e Notas-Circular elaboradas pela DFin, nomeadamente a Nota-Circular n.º 03/2010, que define as instruções para a auditoria da Administração Financeira, assim como o Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas.

Apêndices

Apêndice A – Caracterização dos interlocutores

Nome	Posto	U/E/O	Função objeto de estudo	Função atual
Jesus da Silva	MGen	DFin	General DFin	General DFin
Rui Salvado	TCor	DFin	Chefe da RA	Chefe da RA
Fernando Barnabé	TCor	DFin	Chefe da RGFC	Chefe da RGFC
Nuno Reis	Maj	DFin	Chefe da Secção de Auditoria da RA	Chefe da Secção de Auditoria da RA
Maria Regadas	Maj	CFin	Chefe da Secção de Auditoria do CFG	Chefe do CFG em regime de interinidade
António Cipriano	Maj	CFin	Chefe da Secção de Auditoria do CFin do CFT	Chefe da Secção de Auditoria do CFin do CFT
Tiago Costa	Cap	CFin	Chefe da Secção de Finanças e Contabilidade	Chefe da Secção de Finanças e Contabilidade
Rodrigo Brito	Ten	DFin	Chefe da Subsecção de Vencimentos e Adjunto do Chefe da Secção de Contabilidade e Prestação de Contas	Chefe da Subsecção de Vencimentos e Adjunto do Chefe da Secção de Contabilidade e Prestação de Contas

Ilustração 3 - Tabela da Caracterização dos Interlocutores⁹⁰⁹⁰ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice B – Guião de Entrevista à Direção de Finanças**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DA DIREÇÃO DE FINANÇAS**

Interlocutor:

Entrevistador:

Cargo:

Data:

Hora:

Local:

Suporte:

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

- 1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?**
- 2. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?**
- 3. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias *on-line* por intermédio dos Centros de Finanças?**
- 4. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?**
- 5. Deseja acrescentar mais alguma coisa?**

Apêndice C – Guião de Entrevista aos Centros de Finanças**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DO CENTRO DE FINANÇAS**

Interlocutor:

Entrevistador:

Cargo:

Data:

Hora:

Local:

Suporte:

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?
2. No processo de uma auditoria financeira existem três fases distintas, nomeadamente a fase preliminar de conhecimento da unidade a auditar, a fase de execução da auditoria, e posteriormente a fase do relatório. Assim, e tendo em conta a utilização do SIG/MDN:
 - A – Como se processa a recolha de informação na fase preliminar?
 - B – Como se processa a auditoria na fase de execução?
 - C – Como se elabora o relatório?
3. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?
4. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias *on-line* por intermédio dos Centros de Finanças?
5. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?
6. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

Apêndice D – Inquérito por entrevista ao Exmo. Sr. MGen Diretor de Finanças Jesus da Silva

GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DA DIREÇÃO DE FINANÇAS

Interlocutor: Exmo. MGen DFin Jesus da Silva

Entrevistador: AspOf Al Administração Militar Jorge Silva

Cargo: Diretor de Finanças

Data: 7 de Março de 2012

Hora: 14h30m

Local: DFin, Lisboa

Suporte: Gravação em áudio digital

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?

“O SIG veio introduzir alterações em todo o sistema, em toda a estrutura financeira do Exército, e não apenas no âmbito das auditorias financeiras. O SIG é uma ferramenta que tem extremas potencialidades e permite, na minha opinião, fazer auditorias, ou permitirá, se bem utilizado, fazer uma ação de auditoria de uma forma muito mais fina, muito mais pormenorizada, muito mais rigorosa. O problema está na capacidade, ou não, dos agente que trabalham, que manipulam, e dos responsáveis pela ação da auditoria em saber tirar partido da ferramenta que têm ao seu dispor. Essa é que é a principal questão. Depois, o problema de ser CFin ou de ser outro órgão ou outra estrutura que seja criada, isso é secundário. O que é importante, na minha opinião, é saber que há um sistema integrado de gestão, que permite refinar e controlar todos os processos de auditoria e controlo interno, e é preciso tirar partido dele.

Como sistema de informação que é, e se nós sabemos que à medida que vamos avançando na qualidade de sofisticação dos sistemas, as estruturas organizacionais têm que ser alteradas, e quando se refina, em termos de apuramento, a qualidade de informação que se obtém é maior, os níveis intermédios organizacionais têm tendência a cair, ou seja, a questão da grande inovação que o SIG proporciona é, no fundo, interrogar-me se se justifica ou não termos uma estrutura intermédia, tipo CFin. O que estou a constatar é que de facto os CFin, cada vez mais, à medida que vamos refinando os sistemas de informação, são postos em causa, sendo o elo mais fraco da estrutura organizacional. Mas isso seja na auditoria, seja em qualquer das áreas da estrutura financeira, seja na contabilidade, na prestação de contas, etc. No fundo não é o problema da auditoria, é o problema da existência de uma estrutura orgânica para assegurar a execução financeira do Exército que tem que ser repensada face à evolução dos sistemas de informação, e portanto isso interessa porque dentro das funções que estão atribuídas aos CFin está a auditoria, que é uma delas.

Hoje em dia é possível fazer auditorias on-line. Aquela auditoria da forma clássica que se ia fazendo, nomeadamente estar nas unidades, fazer um relatório a contar uma história que já tinha 3 ou 4 meses, e dizer que a unidade no dia x cometeu um erro, isso para mim, hoje em dia, em termos de auditoria e controlo interno, está ultrapassado. O

que é importante é não deixar acontecer o erro, e os sistemas de informação permitem hoje que nós façamos uma constante verificação e um controlo on-line, que tanto pode ser feito nesta estrutura intermédia como no topo, ou seja, é eliminar o nível intermédio que não é necessário. Na minha opinião não é necessário porque temos de caminhar para eliminar estruturas, que têm custos, que não controlam, onde não há, de facto, eficácia.”

2. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?

“Eu penso que a ligação é feita um pouco definindo perfis de utilização no sistema de informação, embora seja uma repartição de tarefas um pouco forçada. Em coerência com o que disse, ou seja, temos neste momento um sistema de informação, que é um sistema em que se introduzem dados, inputs, e se vão obtendo determinados outputs. Na base, ou seja, as secções logísticas das unidades, que são quem introduz a informação, informação que há-de ser agregada, e com padrões pré-definidos, consoante o nível decisão a que se destinam. Em princípio, se o sistema estiver bem concebido, resolve isso. Entre o local em que se gera o facto e os utilizadores de informação, criar uma estrutura no meio é um bocado forçado. Os CFin, nesta matéria, limitam-se a olhar para os dados. Também é possível, não tendo CFin, lê-los aqui de uma forma centralizada.

Fazendo uma caricatura daquilo que estou a dizer, portanto existem CFin por órgão central de comando, ou seja, Comando de Pessoal, Comando da Logística e Comando das Forças Terrestres, se se metesse toda essa estrutura num edifício, tipo Força Aérea, por exemplo, vias que tinhas 4 ou 5 órgãos, que são os CFin, no mesmo edifício a fazer a mesma coisa. Não é racional. Ou seja, ter 5 Coronéis e 5 secções de gestão orçamental, não faz sentido. O que fará sentido é juntares tudo num só órgão, mantendo alguns efetivos mas reduzindo custos e reduzindo estruturas. A melhor imagem que podemos pensar no papel dos CFin, não só em termos de auditoria, é pensar todo o Comando do Exército inserido num edifício, e constata-se que se têm 4 ou 5 réplicas, que não são precisas. O que é preciso é uma Direção de Finanças e órgãos de execução na base, de execução orçamental. Portanto, à medida que vamos refinando os sistemas, os níveis intermédios têm de facto que ser anulados, têm que passar a ser só elementos de consulta, de aconselhamento.”

3. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias *on-line* por intermédio dos Centros de Finanças?

“É possível fazer as auditorias on-line ao nível de agregação que se quiser. Agora, não é necessário ter CFin para fazer auditorias on-line. É aquilo que acabei de referir, nomeadamente em se pegar numa Repartição de Auditoria, dar-lhe os meios todos e ela é capaz de fazer a auditoria de todo o país, aqui. Portanto, não é preciso ter um CFin no Porto, outro em Évora, e assim sucessivamente para fazer as auditorias on-line, com a vantagem de que, concentrando meios, concentra-se os melhores quadros e os melhores técnicos auditores. Para efeitos de auditoria não justifica absolutamente nada terem-se os CFin divididos geograficamente. Vai-se ao terreno se for necessário ir, uma auditoria on-line é tratada on-line, portanto não é preciso ter centros geográfico. Aqui apanha-se uma determinada irregularidade ou há um determinado item que se quer clarificar, e manda-se a equipa. Mais, pode-se balancear a equipa que se quer, se esta estiver concentrada, porque é difícil ter-se uma equipa multidisciplinar e dirigida, espalhada em 4 ou 5 órgãos, que são meios que hoje em dia, pela dimensão do Exército, não se justificam. Justifica tu ter-se uma forte componente de auditoria concentrada, multidisciplinar, tecnicamente habilitada, com capacidade, com técnicos credenciados para o fazer, para detetar as irregularidades e o seu controlo interno, fazer o apoio técnico, e que se desloque e seja balanceada para determinada área A, B ou C, e consoante o problema concreto que se quer ver, verificar e auditar. Para mim, isso é o fundamental. Quando se começa a dispersar os meios, não se consegue manter essa qualidade. Continuo a insistir que as ações de auditoria devem ser feitas de uma forma centralizada neste momento no Exército, e que os CFin, como estrutura intermédia do sistema financeiro do Exército, têm que ser repensados. Porque, de facto, dada aquela situação do nível intermédio, neste momento não se justifica.”

4. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?

“O papel por eles desempenhado na auditoria será tendencialmente reduzido. Deve ser reduzido tanto na auditoria, como na contabilidade e na prestação de contas, na minha opinião. O papel do CFin tenderá a evoluir e a concentrar-se apenas no apoio à decisão no âmbito da gestão e da execução orçamental, não mais que isso. Portanto, os CFin terão tendência para evoluir para uma célula de apoio aos Estados-maiores, nos órgãos

centrais de comando. Vejo a curto ou a médio prazo o fim dos CFin, substituindo-os por uma célula de apoio à decisão no âmbito da aplicação de recursos financeiros junto dos órgãos centrais de comando, deixando tudo o que seja de pagamentos, de execução orçamental, de prestação de contas e de contabilidade, centralizados na DFin. As unidades, como carregadoras de execução de tarefas, têm depois uma expressão financeira, já que introduzem no sistema. Depois o sistema trata e concentra, de per si, sendo que a DFin trata de tudo isso.

O papel dos CFin na realização de auditorias não é tão importante assim, de todo, tanto é que tenho paganizado e defendido a extinção, ou a suspensão, para já, das ações de auditoria por parte dos centros, ficando concentradas na DFin. Exatamente pela especificidade, pelas mudanças constantes, e pela necessidade de ter os meios concentrados para que se tenha indivíduos especialistas em determinadas áreas, que permitam a qualquer momento auditar, é que é difícil existirem os CFin. Posso colocar um Aspirante bom em contratação pública num CFin a fazer audição em contratação pública, mas eu não posso ter um outro Aspirante bom em contratação pública no CFin de Évora, depois um outro no CFin do Comando do Pessoal, e assim sucessivamente. Ao lado, têm que ter outro indivíduo na auditoria da área despesas com o pessoal, e já pensaste na quantidade de elementos que é preciso ter? Por ventura, com esses mesmos elementos concentrados, fazia-se auditoria ao país todo. Porque tem-se um indivíduo bom numa Repartição de Auditoria a um nível global do Exército, na DFin, assim como um conjunto de indivíduos bons nas diversas áreas. E esses indivíduos fazem auditoria transversal a todo o país, porque o importante é que o responsável pela boa execução e aplicação dos recursos financeiros no Exército, que é o seu dirigente máximo, o Chefe de Estado-Maior do Exército, tenha a certeza de que tudo está em conformidade. Ele é que é o responsável, ou seja, a estrutura financeira está criada de forma a garantir que a execução orçamental no Exército seja isenta de erros ou omissões graves, e isso é que tem que ser garantido ao dirigente máximo. Ele tem que ter quem o apoie, tem que ter uma estrutura que garanta que a execução orçamental do Exército em 2012 está isenta de erros ou omissões graves. Para estar isenta de erros e omissões graves significa que tem que ter uma ação mais preventiva, mais a priori do que a posteriori, ou seja, é preciso ter a capacidade de intervir a tempo de evitar o erro, e isso só se consegue com a auditoria centralizada. Porque estávamos a fazer auditoria que era uma ação que ia à unidade para contar uma história, onde através do centro se faziam visitas às unidades, e dizia-se que a unidade tinha ou não tinha feito os procedimentos contabilísticos corretamente, que os depósitos

não foram feitos em tempo, e não interessa contar essa história, o que interessa é evitar, ou garantir, que as receitas dos bares são entregues todos os dias ou depositadas na caixa.

E é isso que se tem que verificar, através de uma auditoria on-line, que é feita de uma forma agregada, centrada aqui na DFin. Portanto, ter 3 ou 4 réplicas, ou ter uma só, permite concentrar os meios e ver tudo, isto é, o papel dos CFin têm que ser repensados porque poupa meios, que são essencialmente recursos humanos, potencia um aproveitamento dos conhecimentos ou know-hows, porque estão concentrados e especializados, permitindo atingir melhores resultados porque gera mais eficácia. Eu penso que os CFin têm que ser repensados como estruturas, porque neste momento, face à evolução dos sistemas de informação, não terão muita razão de ser. É diferente do que estamos habituados a ver, mas eu tenho esta abordagem, esta maneira de ver o problema.”

5. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

“Não, não quero acrescentar mais nada, a única coisa que recomendo é que repenses isto, e mantenha sempre aquele princípio do refinamento dos sistemas de informação. Os sistemas de informação são caros, e só fazem sentido implementarem-se se daí se obtiverem economias, ou seja, se se vai apostar num sistema de informação que custa 100, só faz sentido apostar daí se obtiver uma poupança ou retorno de 120 ou 200. Com a estrutura dos CFin não se está a ter economias nenhuma, existindo ainda outra desvantagem, pelo facto de se gerarem inércias à implementação do sistema, porque este põe em causa a existência do próprio órgão, e portanto esse órgão tem tendência a fazer resistência a essa mudança, que provoca efeitos perversos que têm que ser extintos.

E a prova é dada pela experiência, porque de facto quando formos analisar, temos de ver o que podemos eliminar para que o projeto possa andar, e portanto os CFin são estruturas que têm que ser repensadas, que cada vez mais é posta em causa.

E pensa numa concentração de órgãos do Exército, pensa no comando do Exército a funcionar num edifício, que é possível. Na Força Aérea tens o Estado-Maior a funcionar todo no mesmo edifício. Não têm o Comando de Pessoal no Porto, mas sim em Alfragide. Onde é que vês a funcionar o Comando de Pessoal do Exército? No Porto. Tens o Comando de Instrução da Força Aérea a funcionar no mesmo sítio em que funciona o Comando de Pessoal, em Alfragide. Onde é que tens o Comando de Instrução e Doutrina? Em Évora. O Comando das Forças Terrestres da FA tem-lo a funcionar onde? Em

Alfragide, e assim sucessivamente. Tendo tudo no mesmo edifício, para que são necessários 5 órgãos iguais? Não são. Lógico que não é um problema de edifício. Dou-te esta imagem, mas não é um problema de edifício. É que de facto não é preciso. A existir CFin, podem continuar a chamar-se CFin ou podem chamar-se outro nome qualquer, G8, Oficial de Finanças, é no sentido de ser o conselheiro do Comandante do Pessoal para a área de recursos financeiros no âmbito do Pessoal, no âmbito da Logística, no âmbito da Instrução. Depois toda a contabilidade e agregação de informação são feitas na unidade, onde os factos acontecem, e são trabalhados e manipulados de uma maneira central, consoante vários níveis de agregação, consoante o nível de decisão a que se destina. É isto que hoje em dia se procura com os sistemas.”

Apêndice E – Inquérito por entrevista ao Sr. TCor AdMil Rui Salvado**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DA DIREÇÃO DE FINANÇAS**

Interlocutor: TCor Administração Militar Rui Salvado

Entrevistador: AspOf Al Administração Militar Jorge Silva

Cargo: Chefe da Repartição de Auditoria

Data: 7 de Março de 2012

Hora: 15h20m

Local: DFin, Lisboa

Suporte: Gravação em áudio digital

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?

“Vamos fazer um bocado de história. Antigamente, antes do SIG, as auditorias chamavam-se Missões de Auditoria e Apoio Técnico, as MAAT, era numa perspectiva, obviamente, de auditar, mas tinha também uma componente muito grande que era de dar apoio técnico, ensinar, dizer como é que se faz. Eu ainda estudei o ROD, o RT, vocês não estudaram nada disso, pois não? Era a nossa contabilidade militar que estava muito bem-feita, na minha opinião. Para o tempo em que foi feita, estava muito bem controlada.

Tudo aquilo que era abatido aparecia na conta de terceiros. Portanto, havia contas de terceiros onde se refletiam abates de vencimentos, abates de faturas, estava tudo identificado, e tudo se resumia em cofre. A conta caixa refletia tudo, o saldo de cofre tinha que ser o somatório aritmético de todas as contas da unidade, e tinha que dar certo. Ora bem, era mais fácil fazer auditoria nessa altura, penso eu. Eu fiz auditorias nessa altura e era muito simples, dá cá o ROD, dá cá o RT, dá cá uns documentos. Repare, com o POCP, e com a implementação também do SIG, eu não tive POCP, e o pouco que sei de POCP, penso que a minha geração, o pouco que sabe foi porque teve que aprender, porque nós sabíamos era contabilidade militar, onde dávamos cartas.

Agora o que é que aconteceu? Com a implementação do SIG, no geral, houve problemas de formação durante um longo período porque não havia muita gente que soubesse trabalhar com ele, portanto houve muitas coisas mal feitas, houve saldos transitados da antiga contabilidade que foram colocados no POCP não sei como, em massa, como se costuma dizer.

Bom, depois houve este senão de o pessoal que ia fazer a auditoria tinha pouca formação em SIG, não sabia sequer o que era o SIG, não sabia o que é que o SIG dava, porque o SIG, e eu tenho ali uma sala de auditoria on-line, como já lhe disse, em que eles entram dentro da unidade e veem tudo, obviamente que têm que perceber de POCP e têm que perceber de SIG, saber o que é que o SIG dá, senão não fazem nada. Ainda agora tenho aqui um caso grave que foi visto aqui, à distância. Isto é grave. Bom, o que eu acho é que este sistema de inspeções, de auditorias dos CFin, inspeções técnicas do Comando da Logística na área financeira, como já lhe disse, tudo isto a fazer a mesma coisa, com abordagens diferentes, vai-se ver o resultado e não dá nada. Não dá, não há nada, não há

responsabilidades assumidas, não há nada. Estou-me a fazer entender? E mais, como é que uma Inspeção-Geral do Exército vai fazer uma auditoria ou uma inspeção a uma unidade em 2 dias? Não vai fazer nada. Para já, os documentos que pedir são por amostragem. Quem lá vai ou tem muita experiência e já lhe cheira a erro, ou então não vai fazer nada. E a mesma coisa que acontece com as auditorias dos CFin, também pouco faziam. Primeiro têm pouca formação, e muito menos os auditores da Inspeção-Geral do Exército têm. A Inspeção técnica também não faz nada, portanto, isto para ir já, enfim, para a seguinte, quer dizer, porque é importante a tal reformulação da inspeção/auditoria no exército que tem que ser feita.”

2. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?

“A ligação é a seguinte, portanto, de facto, no ano anterior, até dezembro, como é que era feito? Os CFin propunham aqui um plano de auditorias ao longo do ano, com datas e tudo, esse plano era autorizado pelo comando funcional respetivo, o 3 estrelas, e vinha depois para aqui para ser consolidado, e aqui fazia-se uma informação que se levava ao General-Chefe, que concordava. Portanto é a tal auditoria planeada. E a seguir ia-se lá porque estava planeado, não é, portanto ia-se às boas unidades e ia-se às más unidades, ia-se a todas. E mal, sem preparação, sem informação.

Depois do auditor lá ir, fazia o relatório, e há o chamado contraditório, que é o Comandante dizer não a certas coisas, por já ter feito ou por não concordar, aquilo é tudo colocado no relatório final e vinha para aqui, DFin. A DFin o que é que fazia? Agarrava nas conclusões, colocava numa informação, só as conclusões, aqui o nosso General escrevia um parecer, ia para o QMG, o QMG dizia “remeta-se à Inspeção-Geral do Exército”.

A terceira pergunta é muito importante e é aquilo que está a ser feito agora neste momento. Se o Silva quiser aperceber-se muito bem do que é isto, perca ali, que não vai perder tempo, umas horas com o Primeiro-Sargento Bem, e ele que lhe mostre o que é que é ter perfil de auditor e o que é que ele pode vasculhar. Obviamente que é preciso ter experiência quer dizer, não é só saber de POCP, é preciso ter experiência do que é a vida numa unidade, onde é que os comandantes ou os adjuntos financeiros erram, porque erram.

Eu tenho aqui, por exemplo, o que é que diz aqui? O que é o objeto desta firma? Construções. Olhe o que é que ela vendeu, o que é que ela faturou, alimentação. Aquilo foi

lá, e ele viu-o aqui. Eu precisava de ter ali 10 Primeiros-Sargentos Bem para isto andar bem, portanto chegava-se cá de manhã, abria uma unidade, via as coisas, ia apontando, amanhã pegava noutra, daqui a 15 dias abria outra vez a mesma, e dizia o que é que eles já fizeram, já saldaram esta conta? Porque é que não saldaram esta conta? Apontar e fazer perguntas, porque o homem é mesmo assim, se não se sentir pressionado deixa andar.

E ao acabarem a verificação de contas nos CFin, não sei se sabe, antigamente, antes do SIG, toda a papelada, todos os documentos de despesa vinham para verificação ao CFin, e eram verificados pelas chamadas verificadoras, que abatiam os documentos que não estivessem legais. Eram devolvidas à unidade e agora só não são verificados como o comandante também não sabe de nada. Há comandantes que se interessam, há outros que se interessam menos. Este sistema tem que ser mudado, e as pessoas têm que sentir que há alguém que está a vê-las, ou pode vê-las, ou pode ir verificar.

Eu já lhe contei a história, eu no Centro de Finanças Geral, um dos pedidos que fiz foi pedir os documentos por amostragem. Pediu a uma unidade para mandar uma série de documentos, 20 documentos. Um deles tinha na rubrica alimentação uns galões, mas galões de Coronel, porque já não tinham nessa rubrica, tinham em DCCR's em alimentação, meteram em alimentação. Ora isso antes de 2006 nunca passava, nunca. A verificadora cortava logo aquilo."

3. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias *on-line* por intermédio dos Centros de Finanças?

*"Eu acho que começou a ser implementado ali no Centro de Finanças Geral, não é porque eu estive lá, não é nada disso, mas começou por ser implementado. Penso que os CFin desde 2006 podiam ter feito mais, mas não fizeram também porque não tinham formação extra. O Bem tem formação, tem perfil *on-line* há pouco tempo, portanto ele é o único, ele e o Vitória, quer dizer, eu quero é ter mais pessoas para isso, mas não tenho.*

A vida nos CFin mudou muito, aquilo de três secções com uma azáfama terrível com muito trabalho, com prestação de contas mensais, etc., os CFin agora estão vazios. A auditoria funciona uma semana antes de ir lá fazer a auditoria, uma semana depois, e é o auditor que faz aquilo tudo. O Orçamento limita-se a fazer no final do mês as alterações orçamentais e fazer o mapa de controlo orçamental que tem que levar ao comandante funcional, e como as dotações são poucas, também não há assim muito. A contabilidade é que podia e devia fazer mais qualquer coisa, e podia dar inputs precisamente para a

auditoria. E isto começou-se a fazer, e penso que é por aqui que os CFin, se entretanto não acabarem, têm que começar a fazer, a vasculhar.”

4. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?

“Eu penso que esta estrutura intermédia, como sabe, só existe aqui no Exército, não existe em mais lado nenhum. Os outros Ramos não têm esta estrutura intermédia, aliás o SIG, o SIG/MDN teve que ser parametrizado de propósito para o Exército. Também sabe disso? Na Marinha e na Força Aérea existem as unidades e existe a DFin, um patamar, dois patamares. Aqui existe uma coisa no meio chamado CFin. Tiveram que parametrizar o SIG para pôr esta estrutura que se chega à conclusão que não serve para nada da maneira como está. É o mesmo que territorialmente, não faz sentido o CFin do CID ter uma unidade lá em cima na Póvoa de Varzim, o CFT ter 27 unidades a apoiar, o Centro de Finanças Geral ter 3, o Comando de Pessoal ter 2, e espalhadas, quer dizer, aquele conceito que havia, os CFin antigos apoiavam unidades territoriais, era o CFin da Região Militar de Lisboa, o CFin do Norte, o CFin da Madeira, o CFin dos Açores, o CFin do Sul, portanto apoiavam unidades territoriais, e era muito simples, estavam sob o comando do mesmo General, agora, apesar de estarem sob o mesmo General, não faz sentido o Comandante da EPS ir a despacho a Évora.

Mas estou-me a desviar aqui da resposta. Tendo em conta o nível intermédio do CFin, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado. Eu posso-lhe dizer que neste momento, da maneira como as coisas estão, é um papel muito pouco importante, até porque, como digo, quer inspeções, auditorias e inspeções técnicas, se abordarem a mesma unidade em períodos muito próximos, vão ter conclusões completamente diferentes, quer dizer, uma coisa que porventura uma auditoria do CFin pode detetar, não quer dizer que passado 3 dias vá lá uma inspeção técnica e vá detetar, porque isto não é assim, não sei se me estou a fazer entender. Por outro lado, eu acho que a prazo os CFin vão ter que acabar, e também lhe digo uma coisa, temos que ser nós, nós Administração Militar, a propor o que é que queremos, porque se não isto vem de fora, e vem de pessoas que desconhecem, que não sabem o que estão a fazer, que querem é eliminar. Alguém tem que fazer alguma coisa.

A unidade pede AO ao CFin, e o CFin pede AO aqui, à DFin, portanto a DFin é que faz as alterações orçamentais, consolida tudo. Tem que haver um mecanismo de ser

depois a unidade a pedir diretamente à DFin. Tem que haver alterações, a RGO em vez de ter 6 pessoas vai ter que ter 12, ou 15, ou 20, não sei, estamos a falar de cor. Temos que ser nós a reestruturarmo-nos e não correr o risco de vir a reestruturação de fora. Qual é o objetivo? Chegar aqui, então vamos chegar a esse objetivo. Duas ou três modalidades de ação e escolhem a melhor, a menos perigosa, a mais provável, o que se aprende na tática, é uma coisa desse género.

Agora eu penso que o futuro da auditoria, nos termos em que o nosso General quer implementar, porque não está, nem de longe nem de perto, e não sei quando é que isto vai ser implementado, não sei, é acima de tudo, a chamada auditoria preventiva. Não é ir à procura do erro, é antes de mais evitar que esse erro aconteça. Evitar e ser pedagógico também, porque há pessoal aí nas unidades que cometem um erro e julgam que estão a fazer bem, creditam ou debitam uma conta qualquer, julgam que estão a fazer bem mas não estão, portanto é mais nessa de prevenção. Obviamente que se se detetar uma coisa como esta aqui, aqui está um exemplo de uma coisa que deve ser já feita, numa primeira fase questionar a unidade sobre isto, mandar para cá tudo, e numa segunda fase, se for detetada mais alguma coisa, fazer uma auditoria dirigida localmente.

E acima de tudo, na minha opinião, isto mesmo para rematar, é de começar a pôr os Comandantes, Diretores e Chefes como verdadeiros responsáveis, porque há comandantes que se interessam mas há Comandantes, Diretores e Chefes que deixam isso para o pessoal de Administração, e pouco querem saber.

Neste momento desempenham pouco papel, podiam fazer mais, mas com o futuro da auditoria aqui on-line, com esta ideia do nosso General, auditoria dirigida, preventiva, mas que vai alterar. Depois da auditoria será o orçamento, depois a contabilidade, e depois há-de ser a contabilidade e o orçamento, e os CFin acabam. A tendência será transformar estes CFin num G8-finanças, portanto num Estado-Maior do Comando Funcional, um Tenente-Coronel com uma equipa fornece ao comandante funcional toda a informação sobre o seu controlo orçamental das suas unidades e também relativamente às auditorias. Depois esse G8 vai estar connosco, em contato, com a contabilidade também daqui, portanto vai ser o que informa o Comandante. Portanto o canal de comando tem que funcionar aqui. Mais, o Comandante, Diretor ou Chefe tem que ser avaliado também pela forma como gasta o dinheiro, é ou não é? E gestor é? Pode não ser um bom gestor. Uma coisa é gerir homens, massa humana, tropa, a manobra, outra coisa é gerir isto.

Nós temos o SIG que pode dar muito bem quanto é que custa um recruta na unidade A, e quanto é que custa o mesmo recruta com as mesmas horas na unidade B.

Alguém fez isto? Ou uma unidade que tem 400 homens, os Regimentos são quase todos iguais, tem um orçamento de 150 mil euros, e a outra, mais ao lado, tem 400 homens e tem um orçamento de 80 mil euros e até funciona bem. O que é que se passa aqui? Quem é que tem menos, quem é que tem mais, alguma vez alguém avaliou isto? A tendência vai ser com a analítica que está aqui a ser implementada na RGFC. Mas não sei mais Silva, não sei, não tenho assim mais nada para dizer.”

5. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

“Não, gostava de acabar isto. Como sabe, conto implementar este sistema aqui na DFin, gostava de ser eu, se não for, que seja outro, mas que tenha sucesso, acima de tudo, está bem?”

Apêndice F – Inquérito por entrevista ao Sr. TCor AdMil Fernando Barnabé**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DA DIREÇÃO DE FINANÇAS**

Interlocutor: TCor Administração Militar Fernando Barnabé

Entrevistador: AspOf Al Administração Militar Jorge Silva

Cargo: Chefe da Repartição de Gestão, Finanças e Contabilidade

Data: 28 de Fevereiro de 2012

Hora: 14h20m

Local: DFin, Lisboa

Suporte: Gravação em áudio digital

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?

“A implementação do SIG, e conforme aprendeu na conversa que tivemos, trouxe alterações ao nível de processos, de maneiras diferentes de fazer as coisas. O Exército demorou muito tempo a adaptar-se às novas realidades. Eu tenho ideia que durante um grande período não se sabia bem como se deveriam operacionalizar as auditorias. Mas, logo que possível, o Exército definiu um conjunto de normativos, que são as circulares que estão em vigor, e as circulares que foram produzidas e que você encontra na intranet a partir de 2006, que definiram como se fazem auditorias. No entanto, um processo de auditoria e de controlo interno, em termos latos, implica um esforço diário. As auditorias não se extinguem, e deve haver um trabalho diário, semanal, para dar origem a um objetivo. Nisso o Exército ficou órfão durante algum tempo, porque a circular da prestação mensal de contas após SIG, não foi produzida no sentido de permitir acabar com esses entraves. A prestação mensal de contas de 2011, que é a que está em vigor, veio cobrir esse lapso de tempo de quase 5 anos. Essa circular da prestação mensal de contas já obriga a um conjunto de procedimentos e a um conjunto de reporte de informação que permite acompanhar de forma sistemática a situação de cada unidade, e deve ser a partir daí que se devem fazer as auditorias. A circular define como é feito, como se operacionaliza no campo, através de um formulário de verificação presente na circular.

Colocando a tónica na implementação do SIG, verifica-se uma grande alteração, pelo facto do SIG ter implementado o POCP. As auditorias antes do SIG eram feitas à luz dos processos contabilísticos em vigor na altura, à qual se dava o nome de contabilidade militar pública, ou contabilidade tradicional. Portanto, a implementação do SIG trouxe a necessidade de reformular estes processos, porque os outputs em POCP são completamente diferentes. Não existia o mapa de fluxos de caixa da forma que existe atualmente, embora hajam coisas que se mantiveram, ou seja, uma reconciliação bancária antes do SIG é igual a uma reconciliação bancária após SIG. Todos os outputs contabilísticos são diferentes, e houve a necessidade de adequar todos os normativos em vigor a esta realidade, pelo que esta é a grande alteração.”

2. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?

“A DFin define um conjunto de normas que são difundidas através de Circulares, Notas-Circulares e, em assuntos de curto prazo de execução, através de comunicações de serviço, de modo a permitir que os CFin analisem e difundam pelas suas unidades, garantindo o cumprimento dos prazos definidos. Todas as alterações efetuadas ao nível do CDD, no SIG, são difundidas ao dispositivo.

Há um normativo para a realização de auditorias, e os CFin são soberanos na sua esfera de ação para definir o plano que é aprovado superiormente. Cada centro faz uma proposta anual que é consolidada num plano, e que leva um despacho superior, do Comando do Exército. Depois são soberanos na execução do plano, isto é, se planearam ir a 6 unidades, vão a essas unidades quando entenderem. Depois de feito o trabalho de campo e o relatório de auditoria, os output vêm para a DFin para análise e parecer. Mas isto traz um grande problema, que é o facto de se ter um controlo interno pouco interativo, isto é, o tempo que medeia entre a execução de um plano, o trabalho de campo, a elaboração de um relatório e a sua análise, passam-se, por norma, 6 meses. Depois disso é preciso aferir um conjunto de situações que estavam à data explicadas no relatório, onde umas se extinguem com o tempo, e outras foram resolvidas ou o tempo resolveu. Portanto o tempo que medeia é muito longo.

O que se pretende, e isto é um contrassenso em relação ao SIG, porque temos uma ferramenta muito boa, é que permita um conjunto de análises on-line. Estamos a viver um pouco do passado, porque os trabalhos de campo devem ser direccionados, mais restritos, e já com um conjunto de análise de gabinete feita previamente, que permita aferir à partida um conjunto de problemas. Daí que se esteja a procurar apontar, no futuro, para esse passo, que está em muito relacionado com a organização.

A RA tinha 4 pessoas, dos quais 3 civis e um Sargento-Chefe. O que se passava do antecedente era que os CFin tinham um subchefe mais o chefe de auditoria, que às vezes acumula, contemplando, grosso modo, entre 7 a 10 pessoas na auditoria. Depois fazem relatórios, onde cada um faz 3 a 5 relatórios por ano, o que dá à volta de 15 relatórios anuais, e envia para a DFin, onde aqui não há ninguém para os ler. Está a ver o problema organizacional disto? Porque não é o chefe que depois vai ler, porque quando acaba de ler um relatório e de propor medidas de resolução, já passou muito tempo. Agora, se temos os mesmos recursos, se não podemos ter mais gente nisto, e no mínimo são entre as 8 e as 10 pessoas, a melhor maneira, se calhar, de gerir recursos é centralizar, e depois de

centralizar é preciso fazer trabalho de gabinete com recurso ao SIG, é possível restringir e direccionar em campo as auditorias que são necessárias.

Estando a reportar o seu trabalho até ao que existe, o papel dos CFin está definido, porque existe um normativo em vigor que diz aos centros o que é que devem fazer no trabalho de campo, ou o que é que devem fazer em auditoria. A auditoria deve ser vista em termos latos e não restritos, porque a auditoria são procedimentos de controlo interno, e o que está aqui em causa é o controlo interno. Há um Decreto-Lei de 1996 que definiu o que é o controlo interno. O sistema de controlo interno da administração pública é constituído por 3 níveis: pelo nível estratégico, que é o TC, como órgão de controlo externo, a IGF e a DGO. Este é o nível estratégico. Depois há um nível intermédio que são as inspeções-gerais setoriais, IGDN, a inspeção-geral da administração pública, e todas essas. Depois tem o chamado nível mais baixo, que é o autocontrolo, que compete ao organismo e aos órgãos de auditoria do organismo, mas aqui estamos a falar de controlo interno dentro do organismo, portanto as auditorias não necessitam de trabalhos de campo, precisam é de verificar um conjunto de procedimentos de controlo interno que o organismo tem para possibilitar que a conformidade legal e a regularidade financeira sejam permanentemente garantidas no decurso de uma execução orçamental e num ano económico, e portanto adotam todo um conjunto de procedimentos. Qualquer normativo emitido pela DFin é uma peça do controlo interno porque define regras, prazos e mecanismos de controlo.

As auditorias de campo são outro mecanismo de controlo interno. Portanto, a auditoria financeira é lata, abrange estas áreas todas. A prestação de contas mensal é um mecanismo de controlo interno, também as análises feitas on-line, e isto tem de ser visto desta perspetiva. Neste momento o que está definido é que todos os normativos emanados pela DFin são controlo interno. Os CFin são autónomos e têm perfis no SIG que lhes permitem fazer os filtros, análises e verificação de documentos que bem entenderem, por amostragem, ou etc. A DFin também, é preciso é depois arranjar um modelo a nível geral que permita maximizar os resultados.”

3. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias on-line por intermédio dos Centros de Finanças?

“É possível, desejável, e é isso que se pretende. Qualquer método de verificação de dados e de informação tirado do SIG é auditoria. Qualquer comunicação de serviço que sai daqui, eu dou-lhe um exemplo, quase todas as que saem definem um conjunto de procedimentos e um conjunto de prazos, e você pode ver que estão disponíveis.

O objetivo é verificar on-line se o conjunto de procedimentos que estão definidos, estão a ser cumpridos. Por exemplo, uma comunicação de serviço define prazos e procedimentos, e há aqui uma equipa, dependendo do assunto, responsável por aferir se aquilo foi cumprido, portanto isto é controlo interno. Imaginemos que não fazíamos nada disto, isto é, emanávamos uma comunicação de serviço, mas não havia um mecanismo que possibilitasse o controlo desses procedimentos. Passados 6 meses ia lá uma auditoria de campo verificar que o assunto estava mal, e com alguns assuntos não pode ser. Há determinados assuntos em que é definida uma data e, ou é cumprido, ou então morreu, porque o assunto tem um fim específico. Mas há assuntos genéricos, imaginemos uma comunicação de serviço do género: lançar todas as faturas de clientes corretamente. Isto é um assunto que se não for passado corretamente de acordo com o que está definido, se calhar só daqui a um ano ou dois é que se sabe, ou seja, não há um procedimento de aferição daquilo que foi feito, só na auditoria, mas não é aí que se pretende, portanto as coisas têm que ser bem-feitas, nos prazos definidos, que são cada vez mais curtos, porque se esses prazos não são definidos e não são curtos, não há informação on-line fiável. Eu dou-lhe um exemplo, agora é preciso, de acordo com a lei, que o Exército meta no portal da internet as dívidas a fornecedores, que é feito pela DFin, que vai ao SIG e vê. Se há faturas mal lançadas impedem o cumprimento disto, que é centralmente extrair informação correta, portanto todos os passos que são dados durante este percurso é no sentido de termos a certeza que isto está correto. E não há nenhum sistema que faça isso, e se tivermos pelo menos 99,9% de certeza é bom. Tendo informação central adequada, temos a capacidade de garantir que os processos definidos são corretamente executados.”

4. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?

“Eu nunca concordei muito com este papel, e sempre fui muito crítico nisto. Não é um papel que crie valor acrescentado. Os sistemas de informação de gestão integrados, normalmente, acabam com os níveis intermédios de uma organização, e é preciso ter um nível de topo bem organizado e com recursos humanos adequados para gerir os processos. Se não, o que acontece é que é preferível ter duas pessoas na DFin permanentemente alocadas a gerir o processo de dívidas a clientes de todo o dispositivo, dos 66 sítios, do que ter um em cada um dos 5 CFin a fazer o mesmo. Quando o que eles fazem acaba por

depois exigir que alguém cá em cima também esteja, porque tem que estar. Portanto, o que vai acontecer nisto é que é tudo redundante, sendo quase todos os processos irrelevantes.

No atual quadro em que isto não existe, portanto é o quadro do seu trabalho, podemos dizer que é um papel importante no sentido que é o que está em vigor. Não deixa de ser importante no quadro atual, embora não seja o adequado, não é aquilo que eu penso, não é aquilo que teoricamente é possível fazer melhor mas, no atual quadro, considerando os normativos em vigor, é preferível ter essa situação do que não ter. Portanto eles cumprem os normativos em vigor, fazem auditorias de campo, fazem filtros, mas não é um trabalho que dê frutos a nível central de forma adequada. Imaginemos que um deles faz filtros a faturas para identificar a conformidade legal, e outros também, mas será que a DFin consegue fazer, de forma integrada, o que cada um dos 5 CFin fizeram? É necessário é definir a metodologia para poder ser igual para todos, o que é que eu quero dizer com isto, a conformidade legal e a regularidade financeira. Imaginemos que um dos CFin faz filtros sobre o valor, isto é, cada processo superior a 5.000 €, o outro faz filtros por datas, outro faz filtros de qualquer maneira, e como não há uma homogeneidade de metodologia, isto em termos centrais não tem validade porque o universo destes pode ser reduzido. Por exemplo, o CFT tem poucos processos superiores a 5.000 €, portanto não era auditado ou aparecia só lá um documento, portanto tem que haver uma homogeneidade na metodologia, por isso é que não se consegue conceber a auditoria assim.

O grande problema da auditoria no Exército são os espaços em branco. O orçamento do Exército é, imaginemos, 600.000.000 €, dos quais para o pessoal são 520.000.000 €. Quem é que audita estes 520.000.000 €? Não são processos de despesa que vão para o CFin do pessoal, portanto isto é um circuito que vai desde a DRH, DSP, U/E/O, Repartição de Abonos, e depois DFin, para pagar, que nós só pagamos, quem processa são eles. E quem é que faz auditoria a isto? Isto é um problema que está a ser resolvido agora, montando uma estrutura que permita, porque as auditorias feitas a este nível estão de uma forma pouco sistematizadas, porque isto foge aos CFin, ao circuito de documentação financeira dos CFin. Normalmente o problema nas organizações, um problema de base, é preocupar-se com o milho e não se preocupar com o camião de milho, e isto é importante. Está-se a adequar uma estrutura financeira de apoio ao comando de pessoal para isto.

É normal, com a mudança de paradigma da contabilidade pública tradicional para POCP, que numa organização tão pesada e tão grande como o Exército exista um período

de acomodação, porque esta alteração de paradigma implicou alterar processos e normativos em vigor há mais de 30 anos para uma nova realidade, e nessa nova realidade a mudança implica muita coisa. Implica que se dê formação adequada a pessoas que não tiveram, para além dos Oficiais de Administração Militar, que teoricamente sabem de POCP, a maior parte das pessoas civis não sabe de POCP, nem sabe ver um balanço nem um mapa de fluxos de caixa, e ainda hoje a maior parte dos outputs as unidades não têm leitura para eles. Apenas em algumas unidades que tenham pessoal de Administração, agora nas outras não, e portanto essa mudança de paradigma implica uma maturação ao nível de como se deve auditar, do que auditar, e que organização é que precisa. Embora pudesse ter sido feito há mais tempo, só agora é que houve a capacidade de procurar adequar a estrutura e os meios, alterando os métodos, portanto é isto que vai acontecer este ano. Nem tudo o que está do passado é mau, há aqui um meio-termo, há aqui um progresso que podia ter sido feito mais depressa, podia, mas não houve capacidade, basta não haver pessoas, e se você for fazer uma auditoria e só tiver 3 pessoas ou 4, não é possível que a auditoria seja feita na totalidade. Portanto, nem tudo o que está do passado é mau, não vamos ser os melhores do mundo no futuro, porque não vão haver auditorias melhores do mundo. Isto é um caminho, um progresso, um percurso, que é normal que demore tempo a cimentar numa organização assim tão pesada. Mas também não estamos pior que os outros comparativamente a outros organismos da administração pública. Temos um conjunto de informação central e um conjunto de meios disponíveis para fazer auditorias que outros não têm.”

5. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

“Não.”

Apêndice G – Inquérito por entrevista ao Sr. Maj AdMil Nuno Reis**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DA DIREÇÃO DE FINANÇAS**

Interlocutor: Major Administração Militar Nuno Reis

Entrevistador: AspOf Al Administração Militar Jorge Silva

Cargo: Chefe da Secção de Auditoria Financeira da Repartição de Auditoria

Data: 27 de Fevereiro de 2012

Hora: 15h00m

Local: DFin, Lisboa

Suporte: Gravação em áudio digital

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?

“Eu, apesar de já ter estado colocado no CFin do CFT, na Ajuda, nunca trabalhei na auditoria nesse âmbito, embora trabalhe agora na auditoria na DFin, num patamar acima. Mas tanto quanto sei, ao nível dos CFin, o que faziam em termos de auditorias financeiras era: em primeiro lugar realizavam o plano de auditorias, e com base nesse plano, previam ao longo do ano, no caso do CFin do CFT, o apoio a todas as unidades operacionais, entre Regimentos, e Brigadas, que eram 26 ou 27 unidades ao todo. Faziam um plano bianual, em que durante dois anos planeavam fazer auditorias a todas as unidades, sendo treze ou catorze por ano. Isto já com o SIG, que nesse aspeto não veio trazer nada de novo em relação aos calendários das auditorias.

O que o SIG veio trazer de novo é o processo anterior à auditoria de campo, anterior ao auditor ir à unidade verificar os documentos físicos desta. Faz, à priori, uma análise em SIG, e como cada CFin tem acesso a toda a contabilidade das unidades que apoia, com base nessa observação em SIG já têm o panorama do estado da unidade em termos contabilístico-financeiros. Portanto isso já é trabalho à priori. O que depois é feito, antes de irem para o trabalho de campo, é pedir alguns dados às unidades, nomeadamente os que não têm em dia, que deviam ter mas por vezes isso não acontece, as reconciliações bancárias, as justificações de saldos, e aqueles documentos que são mais importantes para depois se poder constatar no terreno se realmente está tudo bem elaborado ou não. Na prática há um trabalho preparatório do CFin antes de se deslocar à unidade, vendo alguns documentos físicos, para depois ver a realidade in loco.

Em SIG, o CFin tem acesso a essa informação, e já pode, de facto, fazer uma análise, embora não tão pormenorizada como aquela que depois lá faz. O que acontece depois é que esta análise é feita com base no que está na contabilidade em SIG. A unidade não deve, mas pode, por hipótese, ter faturas que não estão em SIG, ou pode ter assumido compromissos que oficialmente não consegue pagar, mas isto nunca deve acontecer obviamente, porque a unidade o que assume deve automaticamente ser registado, nomeadamente cabimentar, compromissar, etc. Mas é também por isso que a auditoria existe, ou seja, uma das preocupações é ver se existe alguma coisa fora do que está em SIG.

Antes do SIG, os CFin não podiam fazer essa visualização prévia. Na prestação de contas mensal, em que as unidades enviavam os documentos físicos todos, isso pressupunha que os CFin deviam analisar todos esses documentos. O trabalho prévio podia ser feito, mas de outra forma, isto é, através de uma análise física dos documentos. Não tenho a certeza se acabou com o SIG, até porque na altura da transição estava na Manutenção Militar, e lá a contabilidade, que também é pública, funciona de uma forma à margem do que acontece nas unidades específicas do Exército, nomeadamente nos organismos com autonomia financeira e administrativa. Mas, tanto quanto sei, coincidiu, ou seja, as unidades até uma determinada altura enviavam todos os documentos, e a partir do SIG continuam a enviar mas só os que a prestação de contas pressupõe, nomeadamente o envio de alguns mapas, o envio de alguns documentos em SIG, como as reconciliações bancárias. O próprio SIG diz como é que a prestação de contas deve ser feita, e quais os documentos que têm que ser enviados. Não são todos os documentos de despesa, não é todo esse processo, tipo a fatura, o recibo e o compromisso em papel assinado pelo Comandante. Neste momento isso não é enviado, e portanto houve uma alteração nesse aspeto.

Posso-te adiantar mais do que tu estás a dizer, porque neste momento estamos numa fase de transição. A semana passada o nosso General determinou, e enviou para os CFin, que ao longo deste ano 2012, os CFin deixam de fazer auditorias. Mas, neste patamar, os CFin faziam, porque de facto até 31 de dezembro fizeram-nas. O que eu estou a dizer tem a ver com o conceito que nós vamos usar, que é a auditoria on-line.

Os CFin foram, de alguma forma, pioneiros, e nós estamos a usar isso mesmo. Temos dado alguns inputs nesse sentido, mas eles já avançaram nesse aspeto, na auditoria on-line. É exatamente esse trabalho preparatório que era feito e que fazia com que os CFin já tivessem informação prévia sobre o que a unidade faz. A auditoria on-line diz respeito a exatamente isso que estava a dizer há pouco, nomeadamente em ir ao SIG e ver o desempenho da unidade, permitia também verificar alguns documentos que pudessem gerar dúvidas, se estavam bem lançado e se foram seguidos todos os trémitos do CCP. O SIG passou a permitir fazer estes filtros de uma forma muito rápida e, com esse filtro, seleccionar os documentos que se quer ver quando se fizer o trabalho de campo. Então eram escolhidos um determinado número de documentos, que tornava as coisas mais fáceis. Foi isso que foi feito, os CFin adotaram essa filosofia e, naturalmente, embora seja um processo que apresenta alguma burocratização, apresenta também mais transparência.”

2. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?

“Ao nível do SIG os CFin conseguem filtrar toda a informação das unidades que apoiam, e a DFin tem acesso a todas as unidades do Exército. Portanto, na prática, nós temos acesso à mesma informação que os CFin têm, mas temos acesso à de todos os CFin.

O que acontece é que os CFin em termos da contabilidade ao longo do ano vão gerindo e prestando apoio à unidade naquilo que ao seu nível conseguem. Tudo o que extravasa as suas competências e o que não conseguem apoiar têm que recorrer à DFin, que é na prática o degrau acima. Nomeadamente no orçamento, que é planeado a nível central e depois descentralizado ao nível dos CFin, ou dos OCAD's, porque na prática os CFin são um para cada OCAD, à exceção do Geral, que é para o Comando do Exército, os orçamentos vão sendo descentralizados até à unidade. Quando o orçamento da unidade não chega, esta reporta ao CFin, e quando este não tem mecanismos para conseguir resolver, reporta à DFin.

Quer aos níveis do orçamento, quer da gestão financeira, quer ao da auditoria, sempre que o CFin não tem capacidade para resolver qualquer problema vai ao patamar acima, que é a DFin. Ao nível da Seção de Finanças e Contabilidade dos CFin, que aqui tem uma equiparação que é a RGFC, o que acontece é que na prestação de contas, que é mensal, e que vem através de demonstrações financeiras, ela chega à DFin e é centralizada, e com a ajuda dos CFin, faz-se a prestação de contas do Exército.

Qualquer problema que exista por resolver nós estamos sempre em ligação com o CFin. Quando uma unidade tem um problema, nós não fazemos nada diretamente com a unidade sem que o CFin apoiante tenha conhecimento, tal e qual como eles também muitas vezes nos dão conhecimento, embora não nos deem de tudo o que fazem, porque há coisas que são do dia-a-dia. Mas, naquelas que são mais sensíveis dão-nos conhecimento, tal e qual como nós fazemos para com o CFin. Mesmo nas comunicações de serviço, que fazemos quase diariamente, enviamos para os CFin por e-mail, de uma forma mais desburocratizada, e depois, por sua vez, é que se faz o contato com as unidades. Isto é regra, mas há uma ou outra exceção, que por vezes acontece, mas que o CFin tem sempre conhecimento.”

3. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias *on-line* por intermédio dos Centros de Finanças?

“Sim, a todos os níveis é possível fazer-se. A própria unidade, com o próprio SCI, permite que o Adjunto Financeiro ou quem trabalha na área financeira, se audite a si mesmo. O CFin pode fazer para todas as unidades que apoia, e a DFin pode fazer exatamente este trabalho para todas as unidades.

*É isso que nos é apresentado agora, com o encerrar das auditorias por parte dos CFin, embora estes não fiquem esvaziados de funções, uma vez que continuam a prestar apoio em termos da gestão financeira, em termos do orçamento, e em termos de tudo aquilo que a unidade necessite. O próprio General OCAD, o General Comandante da Logística, o do CFT, o do CID, etc., tem um CFin para se apoiar no que diga respeito à área administrativo-financeira. Agora em termos de auditoria, que vai ficar centralizada aqui na DFin, uma das coisas que vamos fazer são exatamente auditorias *on-line*, trabalho este que, em ligação com a RGFC, uma vez que analisa quase em permanência o estado contabilístico-financeiro das unidades, vai-nos dando inputs para irmos tendo sensibilidade, para estarmos atentos sobre quais as unidades que estão em maiores apuros, ou com mais dificuldades.*

*Nós podemos aqui provocar, uma vez que no futuro iremos ter, em princípio, duas equipas, uma para trabalhar aqui e outra para trabalhar no terreno, em que uma trabalha aqui para analisar *on-line* o que se passa com as unidades, e pedir documentos, se for caso disso, que era o que os CFin faziam, e depois termos outra equipa que irá ao terreno consoante o que nos parecer ser mais sensível, não sendo só auditoria calendarizada, e passará a fazê-lo em função das nossas sensibilidades, face à análise que fazemos constante de todas as unidades do Exército.*

De facto é bom ir às unidades, não há dúvida que é muito bom ver no terreno o que existe, mas há certas unidades que têm mais problemas e só são auditadas de dois em dois anos, e os problemas continuam, ou podem continuar. Nós podemos achar conveniente que a mesma unidade seja auditada duas ou três vezes por ano, e outras até nem sejam, porque pode estar tudo a correr bem, e também face aos meios que tivermos, se tivermos sempre pessoal no terreno a fazer auditorias permanentes a todas as unidades. Nós temos 66 divisões, onde em termos de SIG uma divisão é uma unidade, logo não temos meios para estar permanentemente a auditar todas as unidades. Os CFin, por exemplo o do CFT, apoia 27 unidades ou 26, e obviamente que não tem meios para todos os anos fazer auditorias a todas as unidades, logo fazia em 2 anos, sendo em cada ano 12 ou 13.”

4. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?

“O papel dos CFin está em mudança, mas é um papel decorrente daquilo que é a sua missão, de apoio às unidades, tanto nas prestações mensais como naquilo que a unidade precise de fazer. Não é por acaso que penso que ainda têm a mesma designação de MAAT’s. O CFin tem mais uma vertente, onde a vertente principal das MAAT é a do apoio técnico no sentido pedagógico, que é ir à unidade, ver o que está mal, apontar as deficiências, mas também ajudá-los a corrigir essas deficiências. É isso que a Secção de Auditoria dos CFin pretende fazer junto das unidades. É esse o seu principal papel.

O papel dos CFin é importante a qualquer nível, e para mim continua a ser fundamental, mesmo que não façam auditorias, uma vez que vão contribuir sempre na realização das auditorias pelo apoio que dão às unidades, tanto ao nível das finanças e contabilidade, como ao nível orçamental, como ao nível do planeamento orçamental, porque há um planeamento de atividade e planeamento orçamental, que é feito ao nível dos OCAD’s, e que são muito apoiado pelos CFin. A auditoria dos CFin passa a ter um papel indireto, mas importante, no apoio à DFin, tanto na auditoria de campo como no apoio às unidades, portanto quanto mais apoiarem as unidades, melhor vão correr as nossas auditorias. Nós fazemos auditoria a uma unidade, e se não houver este trabalho importante que os CFin têm em apoiar as unidades, quando formos lá encontramos muita coisa mal, e com o CFin a apoiar as coisas tornam-se melhores, e é isso que pretendemos, é que esteja tudo bem, embora obviamente não seja isso que vai acontecer. Mas, num mundo perfeito é isso que pretendemos, é que o CFin continue a apoiar, e quando nós formos à unidade constatar os factos, constataremos também que de facto o CFin está a fazer um excelente papel no apoio que está a prestar às unidades.”

5. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

“Não tenho nada a acrescentar.”

Apêndice H – Inquérito por entrevista ao Sr. Maj AdMil António Cipriano**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DO CENTRO DE FINANÇAS**

Interlocutor: Maj Administração Militar António Cipriano

Entrevistador: AspOf Al Administração Militar Jorge Silva

Cargo: Chefe da Secção de Auditoria do CFin do CFT

Data: 14 de Março de 2012

Hora: 9h30m

Local: Centro de Finanças do Comando das Forças Terrestres

Suporte: Gravação em áudio digital

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?

“Em relação às auditorias, depois do SIG estar implementado, e já que o CFin tem acesso à informação de todas as suas unidades desse comando, ao nível do CFin posso fazer pesquisa às unidades sem sair do mesmo local. Só do meu gabinete consigo ter acesso contabilístico, orçamental e financeiro da unidade diariamente.”

2. No processo de uma auditoria financeira existem duas fases distintas, nomeadamente a fase preliminar de conhecimento da unidade a auditar e, posteriormente, a execução da auditoria. Assim, e tendo em conta a utilização do SIG/MDN:

A – Como se processa a recolha de informação na fase preliminar?

“Na preparação de uma auditoria financeira a uma unidade, a vantagem do SIG é que eu posso preparar logo um conjunto de informação, nomeadamente de clientes, onde extraio do SIG informações para ver se está contabilizado em SIG. Se houverem diferenças, normalmente há sempre diferenças devido ao desfasamento na emissão da fatura, é necessário percebê-las. Além disto, vou fazer a mesma coisa, mas para os fornecedores. Faço uma pesquisa também pelas contas mais representativas. Retiro diretamente do SIG o mapa de execução da despesa e da receita com a data o mais próximo possível da data da auditoria, e depois faço referência no relatório, dizendo quando é que foram retirados. Faço também o levantamento da caracterização da unidade, o histórico, o comandante e a heráldica.”

B – Como se processa a auditoria na fase de execução?

“A execução na unidade faz-se seguindo os passos todos do relatório, que passam pelas áreas todas. Normalmente, com o adjunto financeiro, vamos ver item a item cada área, e depois o meu Primeiro-Sargento está a abordar o resto das áreas, incluindo bares e área D. No fundo é confirmar se a documentação corresponde aos lançamentos contabilísticos que foram feitos, especialmente aqueles cujo levantamento fizemos antes de vir para a auditoria, ou seja, se se confirmam depois em termos documentais.”

C – Como se elabora o relatório?

“O relatório segue as referências que estão estabelecidas, segue a Circular de 2010. Nós abordamos todas as áreas, item a item, fazemos os comentários e as recomendações por área. No final, fazemos um resumo das recomendações todas e vamos criar uma informação no início do documento que vai a despacho ao Tenente-General do Comando das Forças Terrestres, que é o comandante do nosso OCAD. Isto há-de ser apresentado em nome do Chefe do CFin e há-de ser aprovado e despachado pelo Tenente-General, que é o comandante do CFT.”

3. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?

“A única ligação que nós temos nestes documentos nos quais estamos a trabalhar é, no final da auditoria, depois de ser feito o relatório e aprovado pelo Tenente-General Comandante das Forças Terrestres, ser enviado para a DFin e para a unidade em causa.”

4. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias on-line por intermédio dos Centros de Finanças?

“É possível em parte. Ao fim ao cabo, aquilo que nós fazemos, aliás, aquilo que eu faço na auditoria é faze-la on-line, e aquilo que é feito pala secção de finanças e contabilidade do CFin é, mensalmente, depois da prestação de contas, confirmar se realmente em termos contabilísticos as coisas estão feitas corretamente. Agora há outra coisa que não pode ser feita on-line, que é o confrontar do que está lançado em SIG e daquilo que se passa mesmo com os documentos. Essa ligação só é possível fazer-se quando se vai ao terreno, ou então pedindo informação documental à unidade, diretamente aos CFin, por PDF.”

5. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?

“Se a estrutura se mantiver assim, porque agora não sabemos qual vai ser o nosso futuro nos centros, mas neste momento cada CFin é responsável por auditar em termos financeiros as suas unidades. Depois, essa informação é consolidada nos CFin e enviada para a DFin. Se todos os CFin fizerem esse trabalho, a DFin tem acesso a toda a informação de auditoria de todas as unidades do Exército. E é um papel sempre

importante, porque alguém tem que o fazer, independentemente se são os CFin ou num certo nível tipo DFin, porque o trabalho de auditoria financeira como está estipulado não vai sofrer grandes alterações. Até porque o relatório está bem elaborado, e eu já estive a comparar o nosso relatório de auditoria com o relatório feito pela IGF, e julgo que o nosso até tem aquilo que está definido ao nível da Inspeção-Geral das Finanças. Olhando para alguns aspetos, o nosso até tem mais detalhe.”

6. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

“Continuo a achar importante a ida às unidades, porque uma coisa é fazer trabalho on-line, mas só on-line não tens acesso à documentação. Não se consegue confirmar se realmente a contabilidade está a ser suportada por documentação, ou seja, só indo ao local, e isso não pode desaparecer.”

Apêndice I – Inquérito por entrevista à Sra. Maj AdMil Maria Regadas**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DO CENTRO DE FINANÇAS**

Interlocutor: Maj Administração Militar Maria Regadas

Entrevistador: AspOf Al Administração Militar Jorge Silva

Cargo: Chefe do CFG em regime de interinidade

Data: 16 de Março de 2012

Hora: 10h00m

Local: Centro de Finanças Geral, Lisboa

Suporte: Gravação em áudio digital

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?

“É assim, nós, no ano passado, no ano de 2011, antigamente em 2010 e em 2009, que já havia o SIG implementado, o que nós fazíamos era um Plano de Auditorias. Marcávamos as auditorias às unidades, e depois, antes de irmos, uma ou duas semanas antes, preparávamo-nos para ir fazer a auditoria. E o que é essa preparação? É enviar cartas aos fornecedores para ver a relação deles com a unidade. Íamos ao sistema e víamos o que é que tinham inserido, corríamos os documentos e tentávamos apanhar aquilo que nós achássemos importante de focar quando chegássemos à unidade. Depois íamos fazer a visita às unidades, víamos os processos todos, e quando chegávamos aqui fazíamos o relatório.

No ano passado, nós aqui no CFin passámos a fazer auditorias on-line. Eu não sei se os outros CFin também estão a fazer dessa maneira. O que são as auditorias on-line? É nós todos os meses irmos ao sistema, percorrermos no sistema os documentos que eles têm lá, vemos se estão bem classificados, e depois pedirmos os processos.

As alterações são nós passarmos a ver mais rapidamente o que é que as unidades fazem, porque antigamente aquilo só se via passado 1 ano ou 2 anos, agora não, agora estamos sempre em cima do acontecimento. Nós vemos sempre o que é que as unidades estão a fazer, há tempo para nós corrigirmos alguma coisa se ainda estiver dentro desse mês e as unidades se tenham enganado, ainda existe tempo para fazermos as correções, e acho que o acompanhamento é mais contínuo, é muito mais rápido. As alterações que foram feitas são alterações que vieram melhorar a prestação de contas das unidades.”

2. No processo de uma auditoria financeira existem duas fases distintas, nomeadamente a fase preliminar de conhecimento da unidade a auditar e, posteriormente, a execução da auditoria. Assim, e tendo em conta a utilização do SIG/MDN:

A – Como se processa a recolha de informação na fase preliminar?

“É assim, este segundo ponto acho que não se aplica a nós no ano de 2011. Porquê? Porque isto era como se fazia antigamente. Os CFin recolhiam informação, iam

à unidade, e depois na fase final, emitiam o relatório. Nós, em 2011, o que fizemos foi todos os meses correr no sistema, pedirmos os documentos do processo de despesa, os 212, eles digitalizam e quando chegam aqui os processos nós analisamos e verificamos o que está mal. De seguida, eu depois posso-lhe dar uma cópia das notas que enviamos com as recomendações e o pedido de documentos, e o que é que fazemos com as correções? Nós enviamos um documento com o que as unidades se enganam. Eles às vezes não têm rubrica para classificar determinadas despesas, por exemplo, eles têm comunicações fixas, mas não têm comunicações móveis, eles no plano de atividades não criaram comunicações móveis, porque antigamente os telemóveis eram pagos pela DCSI, e depois, em 2010, o Sr. General fez um despacho em que os telemóveis passavam a ser suportados pela unidade. Ora, a unidade, para além dos telemóveis que são oficiais, tem mais telemóveis, e eles não têm rubrica nas comunicações para terem os telemóveis nas comunicações móveis. O que nós dizemos é que têm que criar no Plano de Atividades uma sub-rubrica nas comunicações a dizer comunicações móveis, porque senão adultera a informação. Nós vamos ver comunicações fixas e pensamos que é tudo comunicações fixas, mas não, é tudo comunicações móveis.

Há outra coisa que acontece muito, nomeadamente com a Academia e com o Estado-Maior que é eles pagarem juros nas faturas de eletricidade. Porquê? As faturas quando chegam à Secção Logística já chegam tarde, e às vezes eles pagam dentro do mês mas fora do prazo, e então a partir de determinada altura eles começam a cobrar juros. Outra situação que o Estado-Maior também tem é o caso das portagens. Às vezes, nas portagens, a fatura não chega em tempo e então cobram coimas, e o que nós insistimos é para tomarem atenção ou então para criarem outra sub-rubrica, porque metem aquilo em outros serviços. E basicamente é isso que nós fazemos, todos os meses fazemos uma pesquisa e depois pedimos informação, pedimos os processos, e depois dizemos-lhes o que é que está bem, o que é que está mal, o que é que eles devem fazer, quais é que são as ações que a unidade deve tomar.

Nós, com a auditoria on-line, não vamos à unidade. O que é que nós fazemos? No final do ano, que é isso que eu agora vou fazer, mas as unidades, a Academia e o Estado-Maior, estão atrasadas ainda a entregar documentos, e neste momento a Academia ainda não me entregou o mês de Outubro nem o mês de Novembro da prestação mensal de contas, nem o mês de Dezembro. O que é que significa? Significa que eu ainda tenho de analisar o Outubro, o Novembro e o Dezembro. Só no final de eu analisar esses meses todos é que faço um relatório, que é o relatório que estou a fazer para a RA, onde informo

e digo que durante o ano fiz estas auditorias on-line e o que detetei foi isto, isto e aquilo, e existe necessidade de ir à unidade para verificar este mês, este mês e este mês, e os processos de despesa são estes. É assim, pode haver mais processos de despesa que nós não tenhamos detetado aqui, porque nós detetamos os 212 que é tudo o que eles inserem lá, e o que nós detetamos basicamente é ao ir por fornecedor, vamos ver o que é que a unidade comprou àquele fornecedor, se existe um volume muito grande e o que é que eles compraram, porque eles podem comprar várias vezes ao mesmo fornecedor e no final do ano aquilo dava um concurso. Então nós dizemos que eles têm que utilizar os procedimentos, que têm que usar a plataforma eletrónica, que têm que ir à Vortal, e que têm que lançar um concurso. Por exemplo, em termos de material de secretaria, nós conseguimos ver, no final das auditorias todas, se eles compraram todo o material de secretaria ao mesmo fornecedor e nós depois damos a indicação a dizer que eles deveriam lançar um concurso, deviam lançar na plataforma eletrónica porque lhes ficaria muito mais barato. Normalmente são essas chamadas de atenção que fazemos. Nós, em 2011, não é nossa intenção ir à unidade, nós vamos à unidade, mas só lá vamos quando detetamos assim problemas que consideramos que chamam à atenção. Porque acho que não há necessidade. Com este sistema agora, nós sabemos tudo porque eles lançam tudo lá, não há nada que fique de fora, por isso na minha opinião acho que é um desperdício de recursos humanos e de tempo, porque também não temos tempo para estar a desperdiçar uma semana para, no caso da Academia e do Estado-Maior, empenhar uma equipa para lá ir.

As auditorias aqui andaram atrasadas devido a diversos fatores. Mas, a nossa intenção em 2012 é ir fazer uma auditoria específica à Academia e ao Estado-Maior, mas a auditoria que vamos fazer, a minha intenção, é auditoria desde 2010 até à data. Não faz sentido eu chegar lá e dizer que fiz uma auditoria para 2010. Eu não fiz uma auditoria para 2010, fiz foi uma auditoria a processos de 2010 e eu sei em 2011 onde é que existem problemas, por exemplo, na Academia Militar, sei quais é que são os meses e eu chego lá e digo que no mês de novembro quero ver este processo, no mês de dezembro quero ver este processo, quero ver o que é que vocês fizeram em relação a isto. Já fiz um acompanhamento do ano inteiro de 2011, porque as auditorias antigamente, eu estou a falar do que eu acho, nós só nos preocupávamos em ver os documentos 2 ou 3 semanas antes. Tínhamos a auditoria marcada, imagina, para a primeira semana de junho e chegávamos a maio e víamos que a tínhamos marcada para junho, vamos lá ver aqui no

sistema a Academia. Agora não, nós fazemos um acompanhamento todos os meses e eu acho que aí é muito mais fácil.”

B – Como se processa a auditoria na fase de execução?

“Esta parte aqui desta pergunta para nós não se aplica. Nós não elaboramos relatórios, o que nós vamos elaborar é para a RA a dizer como é que correu o ano de 2011, por meses, por exemplo no mês de janeiro ou no mês de fevereiro, as únicas chamadas de atenção que nós fizemos para a unidade foi a classificação de documentos, foi isto, isto e aquilo. Depois, na parte final, faço um relatório a dizer o que é que eu acho da prestação de contas das unidades. Mas, o Sr. General da DFin enviou um e-mail a dizer que ficavam suspensas as auditorias para o ano de 2012. Não sei qual é a intenção que eles têm.”

C – Como se processa a auditoria na fase de execução?

“Não se aplica.”

3. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?

“Normalmente, o que nós costumamos fazer é, antigamente em 2009, em relação aos relatórios, nós elaborávamos o relatório, levávamos a despacho, neste caso eu levo a despacho ao TGen VCEME porque ele é que é o meu chefe, os outros CFin levam a despacho aos chefes deles, depois do TGen VCEME fazer o despacho e dizer o que é que acha, porque nós no relatório colocamos lá recomendações, nós ficamos com o original, tiramos uma cópia para a DFin e outra para a unidade. Entretanto, a DFin analisa o relatório, vê qual é que foi o despacho, neste caso aqui do TGen VCEME, e depois diz o que é que há-de fazer. Em relação à última auditoria, que é a mais recente, à DHCM, a DFin enviou uma nota para aqui a dizer que nós, CFin, tínhamos que, junto da unidade, ver quais foram as recomendações que eles fizeram no relatório. Então, nós fizemos uma nota para a unidade a dizer que por despacho do Sr. General da DFin, as unidades tinham que nos dizer relativamente aos pontos das recomendações, o que é que eles, até à data, fizeram. E eles analisam, e nós neste momento, eu estou aqui sozinha, não consigo ir à unidade verificar se ela já corrigiu os pontos. Há pontos que eu consigo ver, e há documentos que eu consigo pedir à unidade para verificar se já estão corretos, mas a unidade responde a dizer que já implementou ou não algumas coisas, e depois nós

enviamos para a RA. Às vezes a RA envia-nos por e-mail, são poucas as notas que nos enviam por correio, enviam-nos um e-mail a dizer que querem ver se não existem penhoras, se existem emissões de documentos, emissões de penhoras de tesouro, eles enviam para nós, nós enviamos para a unidade, a unidade responde-nos, e nós voltamos a enviar para a DFin.

Se nós detetarmos alguma coisa, e enviámos uma nota há pouco tempo, aqui a Secção de Auditoria enviou uma nota para a RA relativamente a um ponto concreto, que foi o pagamento de horas extraordinárias a funcionários civis. O que aconteceu foi que a unidade nos enviou uma nota a dizer que precisava de apoio técnico relativamente às horas extraordinárias, e nós aqui o que é que fizemos? Analisámos o documento, pedimos documentos à unidade relativamente às horas extraordinárias, e do nosso ponto de vista e à luz da legislação, verificámos e vimos mais ou menos o que é que achávamos bem e mal, reunimos toda a informação e enviámos para a DFin. Pedimos à RA que nos apoiasse juridicamente, uma vez que nós não temos aqui juristas, não temos advogados. Então o que é que eles fazem? Eles dão o parecer e nós pegamos nisto e enviamos para a unidade, e a unidade tem que aplicar aquilo que a RA disse no parecer. Por exemplo, o Estado-Maior também lá tem juristas, no GabCEME, mas o canal deles é CFin e DFin. Normalmente isto tem funcionado bem, e nós temos dado resposta em tempo, tanto à DFin como às unidades.

Esta ligação do CFin, DFin, acho que à partida funciona bem, porque como é feita por e-mail o fluxo é muito mais rápido.”

4. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias on-line por intermédio dos Centros de Finanças?

“Sim. É assim, este ponto 4 é o que nós estamos a fazer. Não existe nada escrito, nem existe nenhuma circular do MGen DFin a dizer para fazermos auditoria on-line, mas nós começámos a fazer em 2011, enquanto estava cá o Tenente-Coronel Salvado, e achámos melhor, como não havia nada a dizer que sim nem nada a dizer que não, nós começámos a fazer, porque alguma coisa pelo menos estávamos a fazer, porque parados também não estávamos, e como nós estávamos atrasados em relação às outras auditorias, porque eu só posso fazer uma auditoria on-line a uma unidade quando o relatório da auditoria anterior já estiver pronto, porque se não a unidade pode dizer que se está a fazer uma outra auditoria quando ainda não chegou o relatório da anterior, não faz sentido, que é para a unidade verificar o que é que tem mal e corrigir, que é para na próxima

auditoria, quando os auditores forem lá, não verificarem e não chamarem à atenção relativamente às recomendações que ainda não estão implementadas. Como nós estávamos atrasados em relação aos relatórios da Academia e do Estado-Maior, começámos a fazer essas auditorias on-line, e no meu ponto de vista correram bem, e acho que é muito melhor porque nós, no sistema, temos acesso a tudo, só se eles, enfim, inventarem fornecedores e inventarem o texto, mas isso também não, está lá tudo escrito, está lá o que é que eles compram, a quem compram, e o valor da fatura, por isso, à partida, não vejo necessidade de ir à unidade. Só vamos à unidade se detetarmos que a unidade anda ali a insistir sempre no mesmo erro, sempre no mesmo problema, e não faz correção mesmo depois das notas que enviamos. Por isso acho que as potencialidades são muitas, porque não perdemos tempo na unidade, não despendemos recursos humanos e estamos a fazer um acompanhamento contínuo com as unidades.”

5. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?

“Em termos de auditorias, eu acho que aqui não é servir de filtro, eu estou a falar por este CFin, não sei o que se passa nos outros, não sei o que se aplica, por exemplo, eu acho que é útil o CFin, em relação às auditorias, porquê? Nós aqui, todos os meses fazemos um acompanhamento com as unidades, fazemos um acompanhamento direto e filtramos, digamos assim, o que achamos que está mal, porque o que está bem classificado se nós achamos que está correto, à partida é só verificar e correr no sistema. Depois, só enviamos para a DFin aquilo que achamos que está mal, no que devemos insistir. Não existindo este nível intermédio dos CFin, como nós também temos um nível mais próximo com as unidades, nós estamos constantemente a falar com elas, a partilhar os problemas, a fazer perguntas, porque nós temos, no caso da DHCM, a Secção Logística, e do pessoal que lá está, ninguém tem formação na área financeira. O Aspirante que lá está é historiador. Ele olha para o SIG e é a mesma coisa que, coitado, ele não tem culpa, mas colocaram-no lá, e nós temos que fazer um acompanhamento mais direto com as unidades. Não é que a DFin não faça, mas a DFin tem mais coisas com que se preocupar, digo eu, e coisas mais importantes do que estar a acompanhar as unidades em termos de processos de despesa, dizer como é que se faz e como é que não se faz. Só que quando a informação chega à DFin já é uma informação mais focalizada, já é uma informação só focada nos problemas, porque das duas uma, ou a DFin tinha lá uma mega estrutura, e tinha lá

peessoas a fazer o mesmo papel que nós fazemos, ou então fazemos nós esse papel, e então eles escusam de se preocupar com essa parte, se não necessitavam de ter mais pessoas para fazer lá aquilo que nós fazemos. Eu acho que nesse aspeto somos importantes porque como fazemos um acompanhamento mais constante na unidade, porque se não no caso da DHCM coitados, todos os dias estava lá a chatear a DFin e eles diziam que tinham coisas mais importantes para fazer, e têm razão, agora isto parte um bocado da sensibilidade das pessoas. Por exemplo, nós agora estamos a fazer o PA para 2013, não é da parte da auditoria, é da parte do orçamento, mas isto é só para dar um exemplo que isto aplica-se a quase tudo, nós é que estamos a ajudar e a fazer o PA de 2013 da DHCM, que eles não conseguem fazer porque não têm formação. O Aspirante, por mais boa vontade que tenha, e tem boa vontade, não consegue fazer. Eles não têm Chefe da Logística, o Coronel que lá estava há 3 anos foi-se embora, o Major que lá estava, que até tinha uma licenciatura em Economia e Finanças foi-se embora, passou à reserva, o Capitão que lá estava, que era o Adjunto Financeiro, está no CPOS, não têm ninguém. E é assim, a DHCM é uma unidade pequena, mas não é uma unidade tão simples como isso. A DHCM tem os museus espalhados do Norte ao Sul, tem que fazer um controlo dos museus todos, e cada museu tem um diretor que é um Tenente-Coronel, ou assim, aquilo não é fácil porque têm os bilhetes para vender ao público, controlar as entradas e saídas, têm a manutenção dos museus, e aquilo também não é assim tão fácil como as pessoas acham que seja. Eles têm 11 dependências administrativas a cargo deles, têm o Arquivo Geral do Exército. Eles têm lá é 2 Sargentos que felizmente não se foram embora, e que já lá estão há muitos anos e que já sabem daquilo e trabalham, mas nós aqui ajudamos muito. Eu não estou a ver a DFin a fazer isso que nós estamos a fazer, porque das duas uma, ou eles perdem tempo a ajudar as unidades, ou então eles têm mais coisas para fazer, coisas mais importantes. Nós aqui, CFin, somos aquele elo de ligação entre as unidades e a DFin, tanto a nível da auditoria como a nível de orçamento, e acho que isso é extremamente importante.”

6. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

“Não, acho que não. Penso é que as Secções de Auditoria dos CFin vão acabar e vão-se concentrar todas na DFin. Em relação a isso eu acho bem, têm é que ter uma mega estrutura para fazer isso, porque se eles forem fazer da mesma maneira que nós estamos a fazer agora aqui, têm que ter pessoas para ver constantemente o que as unidades inserem. Pronto, e não vejo problema em relação a isso, pessoalmente não vejo problema. É exatamente a mesma coisa, é exatamente igual, têm é que pôr mais meios humanos lá e

equipas, porque, por exemplo, nós é que estamos a controlar as unidades, e conseguimos, a mal ou a bem, apesar de nós também termos pouca gente, ver as unidades. Para controlarem as unidades todas, com uma mega auditoria, vão ter que ter equipas, digamos assim, para quando detetarem alguma coisa irem à unidade, ou então pedirem-nos a nós, se ainda continuarmos a existir como nível intermédio. Dizerem-nos a nós que detetaram ali uma coisa, mas isso acho que perde-se um bocado a ligação, porque uma coisa é a DFin dizer para nós irmos lá, mas eles têm que ir na mesma, porque são eles quem deteta, são eles que veem no sistema, apesar de nós também vermos, eles chegam lá e detetam e dizem que é aquilo. Em relação a isso não sei, vamos lá ver.”

Apêndice J – Inquérito por entrevista ao Sr. Cap AdMil Tiago Costa**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DO CENTRO DE FINANÇAS**

Interlocutor: Cap Administração Militar Tiago Costa

Entrevistador: AspOf Al Administração Militar Jorge Silva

Cargo: Chefe da Secção de Finanças e Contabilidade

Data: 02 de Março de 2012

Hora: 10h

Local: Centro de Finanças do Comando da Logística

Suporte: Gravação em áudio digital

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?

“Ora bem, eu nunca fiz auditorias antes da implementação do SIG, e duvido que apanhes alguém que tenha apanhado as auditorias antes e depois, porque os que fizeram antes já são agora, se calhar, Tenentes-Coronéis ou Coronéis, e já não fazem auditorias, e os outros ainda eram muito maçaricos e agora é que chegaram ao ponto de as fazer. Agora, que contributo é que o SIG trouxe para as auditorias? Isto agora está tudo informatizado, está tudo on-line, as coisas acontecem e eu visualizo, nós visualizamos aqui on-line, portanto dá para fazer umas, digamos, pré-auditorias on-line. Eu vou ao sistema e, antes de ir à unidade, já sei o que se está lá a passar mais ou menos, não vejo é os documentos, mas dá para fazer estas pré-auditorias. Portanto este foi o grande contributo que o SIG trouxe para as auditorias.

Também trouxe, na minha opinião, umas desvantagens, antes, em termos de CFin, nós conseguíamos ter a prestação de contas em que vinham os documentos para o CFin e eram verificados, e isso agora não acontece. É máxima responsabilidade da unidade, e às vezes corre mal, porque quem está lá nas unidades às vezes não tem a preparação correta para desempenhar o cargo. Portanto, e aí nós não conseguimos acompanhar o que é que eles estão a fazer com os documentos, se estão a lançar carvão em água, em encargos com instalações, até pode, mas pronto, ou se lançam petróleo em outros bens, portanto nós não conseguimos aqui ver se as unidades estão a fazer bem ou mal. Em termos de auditoria o grande contributo foi mesmo esse. É ver os saldos no SIG, tentar perceber se há saldos contranatura ou não, inverter um sinal de lançamento de fornecedores, de cliente, portanto isso dá para ver aqui no CFin. Eu penso que essa foi a grande diferença do antes SIG para após SIG. Foi mesmo o estar tudo informatizado e a consulta ser ali, on time.”

2. No processo de uma auditoria financeira existem três fases distintas, nomeadamente a fase preliminar de conhecimento da unidade a auditar, a fase de execução da auditoria, e posteriormente a fase do relatório. Assim, e tendo em conta a utilização do SIG/MDN:

A – Como se processa a recolha de informação na fase preliminar?

“Ora bem, nós temos aqui, por isso é que eu trouxe esta pasta, temos aqui, vou-lhe chamar uma choca, onde nós consultamos, para além disto, outras coisas, mas tentamos fazer sempre, numa fase preliminar, ou seja, 3 ou 4 dias antes de ir à unidade, fazer umas verificações, nomeadamente os saldos contranatura. Nós temos uma série de contas que as unidades muitas vezes fazem justificação, têm feito agora a justificação de saldos, mas o auditor pode não ser o Chefe da Secção de Finanças e Contabilidade, e eu tenho acesso a esta justificação de saldos, mas o resto do pessoal das outras secções pode não ter, e então vai ao SIG, por isso é que é a grande vantagem do SIG, vai ao SIG e vê se os saldos são credores, se são devedores, se são nulos. O saldo da conta 11 deve ser nulo ou devedor, e se tem um saldo credor é porque alguma coisa está mal. Portanto antes de irmos à unidade, 3 ou 4 dias antes, fazemos esta verificação. Temos uma check-list destas contas, e depois outras que nós achemos que vale a pena ver, e vemos se tem saldo correto. Depois vemos aqui saldos de clientes, o que é que nós vemos nos clientes? Se também há lançamentos contranatura, o cliente deve ter um saldo devedor ou nulo, pode haver algum lançamento errado e às vezes passa a credor, e então tentamos ver se tem um saldo contranatura e para além disso tentamos ver se há partidas em aberto muito antigas. Portanto, a unidade deve procurar que os clientes lhe paguem. Se isso não acontecer durante 3 meses, a unidade deve começar a preocupar-se em contactar o cliente e dizer atenção que nos deve. Reiterar esse pedido, se for caso disso. Se o cliente continuar a não pagar, então deve reportar ao CFin, e depois nós à DFin, dizendo que há um cliente de cobrança duvidosa, vamos chamar-lhe assim, na unidade e então vamos avançar com um processo jurídico.

Temos um caso atualmente a decorrer, em que há um cliente que já não paga, ou que não pagou uma fatura já há um ano, e então estamos a desenvolver já um processo jurídico para tentar que esse cliente pague o que deve ao Exército.

Depois vemos também aqui os saldos das contas 25, que são aquelas contas de POCP de passagem, elas devem ter saldo nulo. Se não tiver saldo nulo na altura em que eu estiver a visualizar, pode não ter naquele momento mas deve, no final do mês pelo menos, ter esse saldo nulo, que é onde se faz, no caso dos clientes, a liquidação e a receita, e no caso dos fornecedores, a PAP e o pagamento. É a conta de passagem, e as coisas basicamente são automáticas, ora se eu faço uma liquidação, faço depois uma cobrança. E a PAP também tem um pagamento. Atualmente, com o novo sistema, como não pode haver pagamentos nos últimos 5 dias do mês, ou seja, estes 5 dias últimos do mês

de certeza que não tem saldo nesta conta, mas tem, às vezes tem. No caso dos clientes verificamos também a conta 25, e para os fornecedores também a 25 respeitante aos fornecedores. Verificamos a conta 22, também a mesma coisa, em vez de ser a dívida de clientes é a dívida a fornecedores, dívidas que a unidade deve a fornecedores há mais de 3 meses, vamos perguntar à unidade porque é que não pagaram. Agora, com a lei dos compromissos, isto torna-se mais complicado ainda porque a unidade não pode cabimentar uma despesa que não possa pagar julgo que nos 3 meses seguintes. Portanto, isto agora torna-se mais preocupante para nós, Exército, e para toda a Administração Pública. Mas também é uma verificação em termos de auditoria, antes de irmos lá fazemos esta verificação. E depois lá está, a tal verificação da conta 252, a outra era 251, esta é a conta 252, também para visualizar se não tem saldo, se as PAP's e os pagamentos estão a ser feitos todos como deve ser.

Outras coisas que nós vamos vendo é se os códigos de IVA estão bem lançados, lá está, nós não temos acesso ao documento, portanto se ele mete o IVA a 23%, eu vou acreditar que a fatura tem IVA a 23%. Não pode é ter o IVA a 21%. Se não está em vigor não pode ter. Portanto nós tentamos também ver isso, se os códigos de IVA são os que estão em vigor à data. Se não estão, também nos preocupamos, normalmente o que fazemos é: tiramos uma anotação desse documento, ou de todos os documentos que estão aqui que nós achamos que não estão bem lançados, ou que tem alguma coisa, ou no caso dos clientes se têm as tais dívidas com mais de 3 meses vamos pedir esse documento, e quando estamos na unidade pedimos todo esse processo para analisar. Se achamos que é um processo que convém trazer para o CFin para reportar ou para colocar no relatório, pedimos uma cópia à unidade e trazemos. No caso do IVA a mesma coisa, pede-se as faturas que achamos que estão mal lançadas em termos de código de IVA. Outros filtros que nós fazemos são seleccionar os valores mais elevados. Agora, com o CCP, a legislação mudou em termos de ajuste direto, concurso público, como tu deves saber, e então nós tentamos ver se o processo com uma fatura acima dos 5.000 euros foi bem feito ou não. Há regras, e elas às vezes não são cumpridas. Às vezes encara-se que o ajuste direto é sempre ajuste direto, mas uma coisa é um ajuste direto com menos de 5.000 euros e outra coisa é um ajuste direto com mais de 5.000 euros. Apanhei aí casos, em auditorias, em que faziam lançamentos de ajuste direto, não era o regime simplificado mas o ajuste direto normal, consultavam mais do que um fornecedor e depois não faziam todos os passos daí para a frente, o relatório preliminar, a audiência prévia, e essas coisas todas e o relatório final. Portanto, basta consultar dois fornecedores para que isso tenha que acontecer,

portanto toda a fase de audiência prévia até ao relatório final tem que acontecer, e muitas vezes as unidades não sabem isso. Então, nós nestes processos acima dos 5.000 euros, sem IVA, tentamos pedir à unidade para analisar esse processo e ver se realmente está bem lançado ou não, se as coisas estão bem-feitas, se consultaram, se foram à VORTAL, se foram ao ANCP, portanto tudo isso tentamos ver antes de ir à unidade. Portanto analisamos antes que é para depois na unidade ser mais fácil, se já temos este trabalho feito. As unidades às vezes utilizam muito este cliente esporádico e às vezes é um esporádico ao longo de vários meses num ano, portanto tem que se tornar num cliente corrente da unidade, e tem que se pedir para acrescentar aquele cliente, e a mesma coisa nos fornecedores. Vendas que suscitem alguma curiosidade, no caso dos clientes, muitas vezes eles metem no texto, por exemplo, venda de um bem qualquer que não se pode vender, ou até há certas vendas que têm normas, como a sucata, não sei se sabes como é que é, tem um processo em que é uma percentagem para o Estado, uma percentagem para a unidade, portanto temos que ver se o processo está bem feito e bem conduzido, porque isto não é só vender ou não é só prestar serviços. Há métodos para o fazer e, muitas vezes, as unidades não o fazem. Portanto nós tentamos sempre antes de ir lá, ver se há alguma venda ou alguma compra que nos suscite ali alguma dúvida. Nos clientes, também falando no IVA, vemos se eles estão a colocar IVA, a cobrar IVA, portanto nós não estamos isentos de cobrar IVA, tirando algumas exceções, portanto na dúvida mais vale pôr, penso eu, isto é a minha opinião, porque se não pusermos estamos a cometer um erro grave, mas o código do IVA está bem explícito em relação às isenções que as unidades têm e se devem ou não cobrar IVA. Portanto nós nas faturas de clientes também tentamos ver se eles o estão a fazer, se estão a meter o código certo, e depois todo o processo de IVA dali para a frente já não depende bem da unidade, é mais o trabalho do CFin, depois tem que ser entregue ao Estado e essas coisas.

Ora bem, em relação aqui aos fornecedores acho que já falámos de tudo, mas tentamos ver coisas anómalas, o mesmo fornecedor com duas faturas do mesmo valor, é estranho, por exemplo o fracionamento da despesa, duas despesas de 4.000 euros ao mesmo fornecedor no mesmo mês, pronto, tentamos ver assim coisas esquisitas. E depois onde nós tentamos ver mais é tudo aquilo que são aquelas contas residuais, outros bens, outros serviços, porque aí cabe tudo, mas se temos as outras, as outras também são para preencher, eu não vou meter material de escritório em outros bens porque tenho o item financeiro de material de escritório. Mais coisas, depois vemos aqui a conta de custos, também o balancete da unidade, vemos se tem assim alguma situação também mais

estranha, porque nós agora temos aí uma transação que também costumamos analisar, que é se a conta de custos está bem associada àquele tipo de despesa, porque elas, as contas de custos estão bem divididas, não é, por exemplo há uma conta de custos que é a água e se eles têm lá uma fatura da EDP, o SIG não diz nada, deixa andar, mas deve-se chamar à atenção da unidade e nós temos aqui, na Secção de Finanças e Contabilidade, temos esse cuidado de ver, por amostragem, mas o auditor quando lá vai deve fazer este trabalho prévio de consultar o SIG e ver se há situações dessas, para depois na unidade pedir o documento. E pronto, isto é 3 ou 4 dias antes.

Depois, um dia antes de irmos à unidade, vemos coisas mais específicas, nomeadamente o mapa de execução da despesa, o mapa de execução da receita, para vermos naquele dia ou no dia a seguir que lá vamos, o que é que eles têm, o que é que eles não têm, o que é que ainda sobra em termos orçamentais. Verificamos também a conta 11 e verificamos também o saldo de cofre. Não é vinculativo porque eu tiro isto às 4 da tarde, e se eles fizerem uma receita ou um pagamento às 4 e 1, eu já não apanhei, mas de qualquer maneira levamos sempre este valor do cofre para chegar lá e já termos um trabalho feito, e se houve alguma alteração já sabemos que houve durante aquele período em que nós tirámos o mapa até lá chegarmos.

E é a primeira coisa que nós fazemos quando chegamos a uma auditoria é mesmo isso, é ver o saldo de cofre, portanto tiramos, vemos o saldo, também é uma das análises que fazemos é se tem um saldo muito elevado ou não. Não justifica uma unidade ter um saldo acima dos 500 euros, uma unidade normal, regimental, mas pode ter, uma unidade que tem bares, dão-lhe 500 euros e ele tem que os meter no cofre. Depois verificamos também os saldos das contas 12 e 13. No caso da conta 13 fazemos uma mini reconciliação bancária. Da 12 não porque não temos acesso ao extrato bancário, mas na conta 13 nós nos CFin temos acesso aos extratos bancários das unidades, e então fazemos uma mini reconciliação, não justificamos nada, não sabemos o que está em transito, mas ora se na conta 13 estão 7.000 euros e no IGCP estão 8, andam ali 1.000 euros em transito, e já vamos com isso para perguntar à unidade, o que é que é, o que é que não é, pronto, a fase preliminar é isto que fazemos.”

B – Como se processa a auditoria na fase de execução?

“Na fase de execução já levamos o trabalho de casa mais ou menos bem feito, mas depois temos uma, chamamos-lhe uma choca, que é um anexo da circular, e tentamos seguir esse guião. Este se calhar não está atualizado porque a circular entretanto foi

alterada, mas tentamos seguir o guião. Portanto começamos no saldo de cofre e analisamos todas as áreas, a área A, B, C, por aí fora. O grande objetivo, na minha opinião, em ir à unidade é ver documentos porque é a única coisa que nós não conseguimos fazer no CFin. Se nós já tivermos uma fase preliminar bem-feita, já vamos com os documentos que queremos pedir e visualizamos logo na unidade. Depois é ver outras coisas, se está tudo assinado, se não está, se os processos estão bem conduzidos desde a manifestação de necessidades até ao pagamento, se tem as assinaturas todas, se tem autorização da despesa, portanto são coisas que nós vamos ver na fase de execução, de um modo geral. Mas, concentrando-me na pergunta, como se processa a auditoria na fase de execução, é mesmo assim, portanto começamos na área A, caixa e bancos, depois passamos para as receitas, depois para as despesas, vemos a área de pessoal, de prestação de contas, aqui já não é controlo orçamental, e a área G também já não é imobilizado, é corrupção e infrações conexas. Pronto, seguimos todo o guião e vamos tomando notas daquilo que achamos que está bem, que está mal, para depois ajudar. Quanto mais informações trouxermos de lá, mais fácil é fazermos o relatório. Claro que depois há aqui pontos em que basta a pergunta ao Adjunto Financeiro ou ao Chefe da Logística ou ao Comandante, e há outras em que temos mesmo que ver, especialmente na parte da receita e da despesa, temos que ver o processo, temos que analisar, mexer mesmo no papel. E depois, muito importante, é mesmo a parte do saldo de cofre, e bancos, falar com o tesoureiro, fazer umas perguntas, sabermos quem é que tem acesso à tesouraria, portanto são algumas coisas que nós devemos saber do órgão interno, ver o controlo interno da unidade. É outra das áreas que visualizamos. Não sei se queres que eu te diga o que é que faço em cada um dos pontos, acho que não é necessário.”

C – Como se elabora o relatório?

“Depois o relatório é a parte mais fácil, é basicamente pegar nestes pontos, os que estão normais não costumamos dizer muita coisa, agora há unidades que têm um bom SCI e nós gostamos também de fazer referência a isso, até para tentar implementar noutras unidades, se achamos que está bem então se calhar devemos tentar implementar noutras unidades. Mas chamar à atenção ao que está menos bem, ainda não apanhei nada que esteja mal, mal no sentido de eu quero fazer mal e sei que estou a fazer mal, e vou continuar. Há coisas que estão menos bem, às vezes por desconhecimento das pessoas que estão à frente, ou por outras razões, mas tentamos fazer referência a isso. A nossa política aqui no CFin é, se está mal dizemos, pode ferir susceptibilidades mas se eu vejo não posso

ser conivente, portanto a nossa política é se vemos, escrevemos. E depois damos o nosso parecer, claro que é só mesmo isso, o nosso parecer, a nossa opinião, com alguma experiência que vamos tendo, aliás opinião do chefe, atenção, que nós somos os auditores mas o chefe é que dá sempre o seu parecer final e o relatório é sempre feito um pouco aqui, em conversa entre todos, para todos vermos qual é a melhor solução. Porque nós não dizemos só o que está mal, também damos a nossa opinião como a unidade deve fazer para passar a estar bem. Mas o relatório, basicamente, é pegar em todos os documentos que trazemos, e naquele anexo que lá preenchemos e fazer referência ao que está bem e ao que está mal.”

3. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?

“Pronto, esse trabalho não é tanto do auditor, é mais ali da Secção de Auditoria, portanto nós fazemos um planeamento de auditorias para o ano, mandamos para a DFin, a DFin faz uma diretiva em que diz que o CFin tal, tal e tal vão fazer auditorias aquela, aquela e aquela unidade. Basicamente é essa a ligação. Mandamos o relatório e em termos de SIG, o que acontece depois é se nós temos dúvidas perguntamos à DFin. Se achamos que alguma coisa de intervenção imediata não está bem, se nós não conseguirmos resolver, porque há coisas que nós conseguimos resolver ao nosso nível e escusamos de estar a chatear a DFin. Agora aquilo que não conseguimos resolver reportamos à DFin, para que haja uma execução imediata, porque o caminho do relatório é do CFin para o QMG, do QMG é que se manda para a DFin já o relatório completo com o despacho do QMG, por isso, se o relatório demorar um bocadinho mais, ou o despacho demorar um bocadinho mais, se calhar a DFin só vê um mês ou 2 meses depois, e às vezes mais tempo. E então se nós vemos que alguma coisa precisa de intervenção imediata reportamos logo à DFin, mas não tem havido nada de especial. Pronto, e em termos de SIG, e ao nível do SIG não há assim nenhuma ligação para a auditoria em si, não há nenhuma ligação.”

4. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias on-line por intermédio dos Centros de Finanças?

“Se as unidades passassem a digitalizar as faturas ou todo o processo e o colocassem na plataforma do SIG, que é possível através do doc-b-link, nós quase não precisávamos de ir, só íamos à unidade mesmo em casos excecionais. Até lá, e enquanto

nós não tivermos acesso aos documentos físicos é sempre importante irmos à unidade, continuarmos a fazer as auditorias on-line. Elas são feitas quase todos os dias, não pelo auditor, nem pela Secção de Auditoria, mas pela Secção de Finanças e Contabilidade, mas sempre por amostragem, nunca é uma coisa assim ao pormenor, mas é como te digo, sem o documento, tem que se lá ir. Mas há essa possibilidade, se tivermos os documentos lá e aí quase que escusamos de ir à unidade.”

5. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?

“O papel é todo. Nós é que fazemos as auditorias todas às unidades do nosso OCAD, portanto aqui, nem estou a perceber bem a pergunta, os CFin, atualmente, até ao momento, são quem fazem as auditorias. A DFin quer dizer, depende da auditoria que estás a falar, que há auditorias, inspeções, a auditoria dos CFin somos nós que as fazemos. Depois há as inspeções, mas isso a DFin vai nomear um Oficial, que pode ser do CFin também, mas o papel dos CFin é todo, é total.

Eu não sei muito bem qual vai ser o despacho, ainda não me debrucei sobre o assunto, mas pelo que me consta as auditorias vão sair dos CFin. Saindo a auditoria, o CFin, mantendo a estrutura atual, através da Secção de Finanças e Contabilidade e da Secção do Orçamento pode dar contributos e pode chamar à atenção para determinadas situações na unidade. Já não pode é ir lá, já não tem uma Secção de Auditoria para intervir, e tem que solicitar à DFin. No entanto, se só sair a auditoria, toda a prestação de contas das unidades, portanto a mensal e a do TC do final do ano, vai continuar a ser feita por nós, CFin, e nós vamos ver ainda muita coisa, portanto eu penso que o nosso papel será importante na mesma porque o relacionamento da unidade com o CFin vai-se manter, e as perguntas vão ser feitas a nós. Se sair a Secção de Finanças e Contabilidade, vamos supor, aí o papel dos CFin nas auditorias passa a ser nulo. Para se ter uma Secção de Orçamento não vale a pena chamar-lhe CFin, passa a ser Secção de Orçamento. Agora enquanto estiver cá esta Secção de Finanças e Contabilidade vamos ter uma intervenção, não na auditoria mas no contributo para que a auditoria trabalhe, tentando dar sempre esses contributos, não sei é se vai ser solicitado.”

6. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

“Não. O que é que eu te posso dizer mais? Acho que há uma grande incerteza neste momento, tanto para nós como para toda a estrutura financeira do Exército. Eu julgo que isto está tudo em reestruturação, e então ainda há uma certa incerteza tanto para nós como para algumas chefias intermédias e nós não sabemos muito bem qual é o caminho que os CFin vão tomar, qual é o caminho que a auditoria vai tomar, portanto nós estamos um bocadinho apreensivos e à espera que saia alguma coisa para vermos como é que vamos começar a trabalhar a partir daqui, porque para já estamos a trabalhar como trabalhávamos o ano passado, só que se as auditorias saírem, por exemplo, já não podemos trabalhar como trabalhávamos o ano passado, já temos que adaptar a coisa. Portanto, vamos esperar, vamos aguardar.”

Apêndice K – Inquérito por entrevista ao Sr. Ten AdMil Rodrigo Brito**GUIÃO DE ENTREVISTA AOS ELEMENTOS DA DIREÇÃO DE FINANÇAS**

Interlocutor: Ten Administração Militar Rodrigo Brito

Entrevistador: AspOf Al Administração Militar Jorge Silva

Cargo: Chefe da Subsecção de Vencimentos e Adjunto do Chefe da Secção de Contabilidade e Prestação de Contas

Data: 01 de Março de 2012

Hora: 14h30m

Local: DFin, Lisboa

Suporte: Gravação em áudio digital

Preâmbulo de orientação:

Tendo em conta a importância das auditorias na manutenção de um controlo e de uma garantia que as atividades e os procedimentos da organização se executam conforme os padrões definidos, e tendo em conta o título da investigação, nomeadamente “*A auditoria financeira no Exército: o papel dos CFin no domínio do SIG/MDN*”, é importante aferir o papel desempenhado pelos Centros de Finanças.

Face às missões e aos objetivos superiormente definidos para os Centros de Finanças respeitante às auditorias financeiras, estes têm funções específicas a desempenhar. Relativamente aos diversos níveis de auditoria financeira, os Centros de Finanças ocupam o seu lugar ao realizarem-nas às Secções Logísticas das U/E/O que lhes estão atribuídas. Verificação das regras da contabilidade pública e demais regulamentos em vigor, análise documental e missões de auditoria e apoio técnico são algumas das suas atribuições e competências.

Nesse sentido, é possível encetarem-se algumas questões no sentido de obter linhas de entendimento mais plurais.

Questões:

1. Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?

“Em relação a esta pergunta, e já não é a primeira vez que falo contigo sobre isto, primeiro não tive a experiência do antes SIG, a minha geração já é do após SIG, portanto eu entrei na Academia em 2003, saí em 2008, e nesta altura já era após SIG. Obviamente que tenho uma noção do que havia antes e do que se passa agora.

Ao nível da auditoria, e só para teres uma noção, antigamente eram tiradas cópias a todos os papéis e ia tudo para os CFin, e as validações que eles faziam mensais, era documento a documento, vendo se estava bem classificado, isto na altura do RRING, se estava tudo direitinho, se não havia nenhum erro a nível contabilístico, e portanto esse processo deixou de existir com o SIG. E porquê? De acordo com a implementação de um Sistema Integrado de Gestão a ideia é nós termos acesso a tudo o que existe a nível informático. Claro que existe uma grande limitação, que já te falei, que é a impossibilidade de digitalizar documentos para incluir nos lançamentos contabilísticos, mas mesmo assim é possível irmos ao sistema, vermos os lançamentos todos, e conseguimos ter uma ideia e uma perceção dos problemas e daquilo que pode acontecer ao nível das unidades.

Além disso, obviamente que é através da análise da auditoria on-line que depois, mais tarde, se consegue pedir processos às unidades, por exemplo, quero a fatura XPTO juntamente com o contrato e o processo de despesa que tem que estar de acordo com o 18/2008, e obviamente que aí tem que ser fisicamente, que não há volta a dar, a não ser que se digitalizem os documentos e que se coloquem lá. Mas a grande diferença do antecedente para este, na minha opinião, é que atualmente temos capacidade de diariamente podermos analisar alguns processos, e portanto qual é o forte ao nível da auditoria? São principalmente as Demonstrações de Resultados, o Balanço, é ver se as despesas estão de acordo com o Código da Contratação Pública, portanto esses são os grandes pontos fortes para a auditoria. Atualmente é possível ao nível do sistema controlar isso tudo. Para teres uma ideia, no módulo PS, que é o módulo de contratos, é possível não deixar fazer pagamentos se o contrato não estiver de acordo com o 18/2008. Agora com a tesouraria única o que é que acontece? Somos nós que fazemos aqui os pagamentos, se uma determinada despesa tem um valor que justifique um contrato, e se

esse contrato não estiver registado em sistema, nós aqui não fazemos o pagamento, portanto não existem pagamentos a fornecedores de uma coisa que está mal elaborada de raiz. Eu acho que essa é a grande alteração do SIG, se bem que desde 2006 até 2012, o ano em que estamos agora, houve grandes alterações.

No início começámos só com 2 módulos, o EAPS e o FI, depois começámos a evoluir e começámos a trabalhar com o módulo AA, em 2008, depois, em 2010, começámos a trabalhar com o módulo CO, agora estamos a trabalhar já com o módulo SD. Estamos já a implementar o módulo de contratos para todas as unidades, e como nós conseguimos ter acesso a toda essa informação ao nível do SIG, acho que traz uma mais-valia ao nível da auditoria. Agora claro que há um problema, mas aí já vamos ao problema da complexidade do SIG, neste caso relativamente aos CFin, são precisas pessoas que saibam mexer no SIG e onde se aprende é aqui, na DFin, que é o órgão central, portanto na minha opinião, as auditorias nos CFin não fazem tanto sentido com a implementação do SIG. É o tal achatamento que existe ao nível da estrutura.

Neste momento temos três órgãos: Unidades, CFin, e DFin. O órgão intermédio deixa de fazer sentido porque nós, centralmente, conseguimos ter acesso à informação. Imagina o que era antes do SIG todas as faturas virem aqui para a direção mensalmente. Era impossível, eram precisas muitas pessoas só para verem esses documentos. Nós tínhamos isso descentralizado pelos centros, portanto os centros tinham as pessoas necessárias para, pelo menos no seu âmbito ao nível das suas unidades, conseguirem verificar mensalmente. Com a implementação do SIG isso deixa de existir, porque eles já não pedem documentos físicos, e se já não pedem documentos físicos têm que ter conhecimento de como o sistema funciona para conseguir pedir alguns documentos e fazer alguma auditoria. Portanto, a auditoria passa a ser um bocado on-line, mas para isso é preciso que as pessoas tenham conhecimento ao nível do SIG. É a tal questão, na minha opinião, só se consegue ter conhecimentos do SIG estando aqui, não há outra volta a dar.

Eu quando estava numa unidade, tive 2 anos na Póvoa de Varzim, garanto-te que não sabia 5% do que sei hoje, e já me considerava um utilizador experiente, portanto quando estava na Póvoa de Varzim já sabia mais ou menos como é que o SIG funcionava, alguns movimentos complexos porque tinha lá a Capitão Martins na altura, que é formadora SIG, como Adjunta da Logística, portanto quando tinha uma dúvida ela explicava-me tudo, e ia aprendendo muito mais rápido que o pessoal do meu curso. Mas, mesmo assim, já me considerava um utilizador experiente, já dava formação em SIG aos Aspirantes, ao CFO e ao CFS, e eu digo-te que aquilo que eu sabia era 5% do que sei

agora, não tenho dúvidas nenhuma, e é a tal questão de que os CFin neste momento não têm as competências técnicas ao nível do sistema que lhes permita fazer uma verdadeira auditoria. Portanto a única forma, com o SIG e com o achatamento, ou seja, sem a necessidade da estrutura intermédia ao nível da auditoria, é constituir uma forte auditoria aqui, com pessoas competentes tecnicamente ao nível do SIG, e a pedirem os determinados processos que são chave. Acho que é a grande diferença do SIG para o anterior RRING, para o RFW. Portanto tecnicamente era impossível. Antigamente a única forma era através de papel físico, e portanto isso deixou de existir.”

2. Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?

“Atualmente tudo o que é feito ao nível do SIG, as ligações é tudo Outlook, basicamente é tudo Outlooks. Grande parte dos problemas que são levantados das análises e das auditorias que fazemos, tentamos detetar o problema, vemos qual é a forma de o corrigir, e enviamos para os centros, os centros enviam para a unidade, a unidade resolve e depois dão-nos o feedback.

Na teoria, nós supostamente não podemos atender nenhuma unidade, ou seja, nós só nos devíamos relacionar diretamente com os CFin, e as unidades não nos podiam ligar a nós e nós não podíamos ligar às unidades, porque temos um órgão intermédio que supostamente devia fazer essa gestão, até para eles terem conhecimento dos problemas. Na prática é impossível, e eu vou dar o exemplo de uma coisa relacionada com a auditoria e que somos nós que fazemos, que é a prestação de contas ao Tribunal de Contas. Nós tínhamos que entregar a conta até 30 de abril, portanto o último dia do mês de abril, e no dia 29 descobri um erro no mapa 21 e no mapa 22, que era dos contratos, portanto erros de várias unidades, e eu estar a escrever um e-mail para os centros ou ligar a explicar o problema, só ia atrasar o processo. O que é que acontece? Como temos um órgão intermédio, eu demoro 5 minutos a explicar ao centro, o centro demora n tempo a explicar à unidade, a unidade demora n tempo a responder ao centro, e vice-versa, e nesse tipo de situações em que é mesmo urgente, temos que ligar para a unidade, não há volta a dar. Ligamos diretamente para a unidade e resolvemos os problemas. Isto agora com a tesouraria única pior ainda, pior ainda ficou, porque se antigamente só uns 5% das unidades é que ligavam para aqui, era mais os centros, agora é diariamente, é mesmo 10 telefonemas quase à hora, como tu vês ali, são n telefonemas que as unidades fazem para aqui. Porquê? Porque os centros, primeiro não têm as competências técnicas necessárias

no âmbito da tesouraria única, nós fazemos aqui os pagamentos, só nós sabemos como isto funciona. Portanto os centros deixaram de saber como é que isto funciona. Foi dada formação? Foi, foi dada formação, só que não é com uma formação de um dia que se resolvem os problemas. Há problemas que surgem hoje, que tu aprendes a resolver hoje, que já não consigo explicar na formação que dei em janeiro. Portanto é impossível, ou seja, os CFin neste momento ao nível da tesouraria única estão a zero, eles não sabem rigorosamente nada. Estarmos a exigir à unidade que ligue para o centro para depois o centro ligar para nós e fazer de pombo-correio como nós chamamos, não funciona.

Esta ligação que estás a falar normalmente acontece muito, por exemplo, ao nível das comunicações de serviço. Acontece aqui um problema qualquer, um problema com o IVA, eu faço um e-mail com o título de comunicação de serviço a explicar os procedimentos e digo sempre que têm que resolver este problema até ao dia x, e portanto o que é que acontece? Nós enviamos para o centro, não sou eu obviamente, é o nosso Coronel Subdiretor da Direção que envia para os Coronéis e Tenentes-Coronéis, Chefes dos CFin, e os Chefes dos CFin e as Secções de Contabilidade arranjam-no, transfiguram um bocado o texto de forma a ser o centro a enviar para as unidades, e portanto eu se quero uma coisa urgente, por exemplo, tenho de ter uma coisa pronta na segunda-feira, enviei ontem até ao final da tarde, e eu aposto que hoje as unidades ainda não receberam, portanto nós já enviámos para o centro mas o centro ainda não enviou para as unidades quase de certeza. E aconteceu, em vários casos, em que nós enviamos com o objetivo de aquela informação chegar à unidade e os Centros de Finanças simplesmente não enviam para as unidades, ou porque se esqueceu ou porque houve algum problema ou porque seja que razão for, aconteceu várias vezes o ano passado. Agora podes estar a pensar porque é que isso acontece, eles supostamente só têm que reencaminhar. A verdade é que nós hoje, por exemplo, estamos com dois meses, portanto o mês de janeiro tem 31 dias, 29 dias de fevereiro, se formos pensar no número de dias, ao nível de comunicações de serviço só este ano já enviámos 35 comunicações de serviço. É muita informação e um Centro de Finanças com meia dúzia de pessoas não consegue absorver a informação toda que nós queremos transmitir. O que é que acontece? Nós aqui, a parte de Secção de Contabilidade da Repartição de Gestão, Finanças e Contabilidade enviamos n. Eu envio um problema que deteto da minha área, da mesma forma que o Major Reis detetou um problema na área dele e envia uma comunicação, da mesma forma que a Repartição de Gestão Orçamental deteta um problema e envia, ou quer dar informações, e da mesma forma com a Repartição de Auditoria. Portanto o que é que acontece? O número de pessoas que está

nos centros não é suficiente para absorver o conjunto de informação de cada uma das áreas daqui da Direção.

Portanto aqui na Direção tu tens quantos Oficiais? Na RA, neste momento, são 3 ou 4, no Orçamento, mais 4, nós aqui somos uns 10, portanto estamos a falar só a nível de Oficiais, e cada um está com a sua área. O chefe da contabilidade do CFin tem que saber da contabilidade, tem que saber do orçamento, tem que saber das auditorias, ou seja, é impossível, e esse é o problema da nossa estrutura intermédia. Nós perdemos muito tempo a tentar explicar aos centros como fazer. Só que a informação é tanta que eles não conseguem absorver, por mais qualificados que sejam, porque não estão aqui e não estão dedicados exclusivamente a uma área. O que acontece com o SIG é que tem que haver uma especialização de uma determinada pessoa numa determinada área, não pode haver aquilo que está a acontecer que é, por exemplo, o eu saber trabalhar no módulo SD, saber trabalhar no módulo MM, CO, AA, FI, no EAPS, mas não sou especialista em nenhum, ou seja, não estou dedicado exclusivamente a nenhum, e isso não pode acontecer, ou seja, nós temos que arranjar maneira, mesmo a nível central, de nos especializarmos numa determinada área. Alguém tem que ser expert no módulo de AA, do imobilizado, e ele tem que ver os problemas das unidades e tem que resolver os problemas diretamente com as unidades. Esta é uma forma de termos as coisas com uma resposta mais rápida.

Centralizando, a estrutura crescia aqui e eliminávamos os CFin. Estamos a falar numa hipotética retirada completa dos CFin, e o que poderia acontecer era a unidade ligar diretamente para a direção, mas ligar diretamente para a pessoa especialista naquela área, portanto ele tinha uma resposta direta, a menos que fosse um problema que nem nós conseguimos resolver, que acontece, se nós não conseguirmos resolver, enviamos para o CDD. Mas são raros, também estamos a falar de meia dúzia por ano. Mas assim iriam obter uma resposta direta. Porque muitas das vezes o que acontece também é a unidade ter um problema e envia para o centro, o centro demora 2 dias a tentar resolver, normalmente não consegue, na minha opinião, eu nunca tive num centro, não tenho toda a noção, mas na minha opinião, poucos são os problemas que eles conseguem resolver, e enviam para aqui. Só que nós aqui também temos um problema que é às vezes ingrato, porque recebemos n problemas de n sítios, portanto demoramos às vezes 2, 3 dias, às vezes 4 dias a resolver o problema, primeiro porque não estamos dedicados a uma área específica, no meu caso, assim como o Capitão Nina Martins e o Tenente Fontes, somos especialistas em tudo, digamos assim, e às vezes quando damos o feedback à unidade, já passou o tempo para aquilo corrigir o problema, mesmo para uma determinada correção

que era simples. Portanto isto é o tal problema que nós temos no Exército, que não conseguimos dar a volta ainda, que é termos uma estrutura intermédia que tem que ser especialista em tudo e não consegue, que é impossível, portanto uma Secção de Contabilidade de um CFin tem que saber aquilo que eu sei de CO, aquilo que o Capitão Nina Martins sabe de FI, aquilo que o Fontes sabe de AA e de MM, portanto é muita informação para um chefe da contabilidade do CFin. E isso só leva a que o processo se atrase, ou seja, nós temos aqui um problema e enviamos para o centro, o centro demora n tempo para perceber o problema e enviar para a unidade, a unidade tem uma dúvida e envia para o centro, o centro demora n tempo para o fazer, e envia para aqui e nós estamos com n problemas em que não somos especialistas ou em problemas que não conseguimos dar vazão.

A ligação que estamos a falar ao nível dos centros, na minha opinião, não funciona a 100% com o SIG, e não funciona devido a complexidade de implementação de um SAP. Não é por acaso que a implementação de um SAP numa empresa normal demora, no mínimo, 6 meses e, por aquilo que dizem, cerca de 10 anos a estabilizar. 6 meses para implementar e 10 anos para estabilizar, nós estamos a implementar há 5 anos, portanto ainda temos mais 5 anos para estabilizar, porque ainda não conseguimos. Se calhar isso passa por uma reestruturação completa ao nível da forma como estamos organizados, e principalmente ao nível dos CFin.

Há aqui duas grandes vertentes, que acho que já te falaram nisso de certeza, que é extinguirmos os centros, ou extinguirmos a contabilidade das unidades. Portanto nós temos que ter só 2 níveis, o nível de execução e o de apoio técnico, com o SIG, digamos assim, na minha opinião, e das duas uma, ou tiramos os centros, e o apoio técnico é direto às unidades, portanto deixa de haver essa ligação aos CFin, ou então retiramos a contabilidade das unidades e centralizamos a contabilidade toda nos centros. A pergunta que deverias fazer era se é possível? É, é possível, mas para isso precisávamos do módulo MM, o módulo logístico a funcionar em pleno, que não está, está a zero praticamente, e essa era a única forma de tirarmos a contabilidade das unidades. Eles só trabalhavam com a parte orçamental, ou seja, cabimentos, compromissos e pouco mais, sendo o resto tudo feito no CFin, mas para isso temos de ter o SIG todo completo, e neste momento não o temos. E ficávamos na mesma só com esta dupla estrutura, portanto uma de execução e uma de apoio, com pessoas na minha opinião especialistas em cada área. Se isso acontecesse, na minha opinião a longo prazo isso era o ideal, ou seja, tínhamos CFin com muitas competências técnicas, portanto estamos a falar em retirar n pessoas que estão nas

unidades e passa-las para os centros, não é, portanto a partilha de informação dentro do centro faria com que as pessoas se dedicassem e aprendessem mais ao nível do SIG. Até eles próprios depois com a estrutura que fossem ter, podiam fazer a própria divisão que eu estou aqui a falar, divididos por áreas. Pronto, e a longo prazo eu acredito que esta seria a melhor solução.

Agora tendo em conta as limitações que nós temos ainda ao nível do SIG, especialmente no módulo MM, é impossível pôr esta ideia em prática, ou seja, na minha opinião passa pela extinção dos CFin, principalmente ao nível da auditoria, porque aquilo que acontece, já te estou a responder a outras perguntas, aquilo que acontece é as pessoas que estão nomeadas para as auditorias não terem capacidade técnica para a fazer. Não têm. E como é que alguém num CFin vai fazer uma auditoria a uma unidade e não sabe ver, por exemplo, o somatório das contas de terceiros, da classe dois, só o somatório, não conseguem analisar aquilo, portanto é impossível, não há milagres. O que ele vai ver é o saldo de cofre, as reconciliações bancárias, pouco mais. Vai ver os processos de CCP, sim, e aí tem que ser no terreno, e pouco mais, e isso aí acho que é uma grande limitação, ou seja, com a centralização da auditoria, com pessoas experts no SIG e ao nível também da auditoria, quando fossem ao terreno realmente já iam pessoas que percebessem do sistema e que sabem de certeza dar um contributo à unidade, um apoio técnico à unidade, porque é também nesse aspeto que existem as auditorias, não é só para apurar responsabilidades, também é para ajudar a resolver problemas, e atualmente isso não acontece.

Depois o que acontecia ainda ao nível da auditoria que os CFin faziam, porque deixaram de fazer, eram n auditorias por ano, todos os centros, e depois chegava à Repartição de Auditoria e aqui não tinham pessoas para as analisar, e portanto o assunto morria. O que é que acontece? Fazíamos num ano uma auditoria a uma unidade e passados dois anos íamos lá novamente, e se fôssemos ler o último relatório, os problemas estavam exatamente iguais, não existia um acréscimo, uma mais-valia no trabalho que era feito, portanto esse é o principal problema.”

3. Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias on-line por intermédio dos Centros de Finanças?

“Na minha opinião, por intermédio dos CFin, não. Agora por intermédio de uma Repartição de Auditoria central, especialista no SIG, isso aí não tenho dúvidas nenhuma. Os processos de prestação de contas mensais são algo complexos, portanto estamos a

falar de reconciliações bancárias, de mapa de fluxos de caixa, estamos a falar de justificação de saldos de terceiros, mapas de IVA, e a folha de caixa. Portanto o que é que acontece? Puxamos tudo para nós, Repartição de Auditoria, e eles mensalmente têm que analisar as prestações mensais das unidades, e quando nós começamos a detetar algum problema numa unidade e estamos a falar de uma auditoria on-line, tanto ao nível da prestação de contas como ao nível do SIG, portanto eles fazem um conjunto de análises mensais e quando começam a verificar que uma determinada unidade está a fugir da linha, digamos assim, é a altura certa para ir ao terreno. O conjunto de validações que se fazem ao nível do sistema é transversal para todos. Portanto, a forma como se faz é transversal para todos. O tempo que nós demoramos a analisar uma unidade de um determinado OCAD é o mesmo tempo que nós demoramos a analisar todas as unidades de todos os OCAD's, portanto se nós tivéssemos CFin com auditorias nos CFin, este CFin demorava uma hora, este mais uma hora, e assim sucessivamente, e no conjunto demoravam 5 horas, aquilo que eu consigo fazer numa hora, porque a forma de ver é exatamente transversal a todos. Isto é das potencialidades do sistema que nós temos. Centralmente conseguimos ver com menos tempo, mas mais eficazmente aquilo que cada um consegue fazer separadamente. Já para não falar da parte das competências técnicas. Essa é a minha opinião. Nós, neste momento, existem vários trabalhos que são feitos em cada OCAD, ao nível das auditorias, que tudo junto puxado para aqui era feito com menos pessoas. E acho que aí te responde à pergunta do nível intermédio dos centros."

4. Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?

"Ao nível da auditoria há duas distinções concretas, onde há procedimentos ao nível da auditoria que é impossível fazer através de auditoria on-line, ok, que é preciso fazer auditorias no terreno, portanto ir à unidade e ver o saldo no cofre, não há forma de ver isso on-line, a não ser que eles tirassem fotografia ou webcam, mas é impossível, não faz sentido, portanto essa parte é no terreno. Depois temos a outra parte, que já falámos aqui, que é as auditorias financeiras da minha autoria, centralmente e ao nível do sistema.

Atualmente, eu acho que eles são muito limitados ao nível do SIG, estamos a falar de perguntas que eles fazem para aqui que são muito básicas, eu posso-te dizer que as unidades sabem mais que os centros, em muitos casos, em muitos casos o pessoal que está nas unidades tem mais experiência ao nível do SIG do que o próprio centro. Porquê?

Porque o centro está vazio de tarefas. Eles praticamente não mexem no sistema. Quem é que mexe no sistema? Nós, centralmente, com as tarefas de encerramento mensal e anual, e as unidades, portanto ao nível intermédio eles não têm grandes competências. Por isso o papel deles é ir ao terreno, era esse o papel que lhes estava destinado no âmbito do sistema de auditoria que estava implementado antes de 2012, que agora, supostamente, já foi cancelado. Mas antes de 2012 a ideia era os centros irem ao terreno. Agora, na minha ótica, é impossível, mesmo indo ao terreno eles conseguirem ter uma análise completa sem ter os conhecimentos técnicos ao nível do SIG.

Só para teres uma ideia, temos aí saldos de 2006 para resolver, em que as comissões liquidatárias foram extintas, portanto estamos a falar de comissões liquidatárias que são feitas para extinguir uma determinada secção logística de uma determinada unidade, e como é que é possível a comissão liquidatária ter sido extinta com saldo disponível no SIG. Aquilo foi para o CFin, o CFin não viu, foi para a DFin em 2006, estávamos mesmo no início, e ninguém viu. Portanto estamos a resolver os problemas agora. E sem as pessoas especialistas, sem os pianistas, como diz o nosso Tenente-Coronel, não há auditoria que lhe resista. E se o papel deles era ir ao terreno, é confrontar os dados que estão em sistema com os dados que estão em papel, porque só no terreno é que conseguimos ter esses dados, só no terreno é que conseguimos ver a fatura, a não ser que pedíssemos digitalizada, mas indo ao terreno eu consigo confrontar aquilo que acontece na realidade, com aquilo que acontece no sistema. Ao nível da contabilidade e da auditoria, que está tudo dentro do mesmo saco, digamos assim, como tu sabes a contabilidade espelha a realidade, e se neste momento a nossa contabilidade não espelha a realidade, é preocupante. Como é que nós conseguimos ter a perceção do que está na contabilidade, está na realidade, só indo ao terreno, e era esse o papel que tinham os CFin. Agora não tendo conhecimentos do sistema não há forma de o fazer.

Também há aqui outra vertente ao nível da auditoria, isso só indo ao terreno, não há auditoria on-line que consiga responder a isto, que é a grande parte do papel da auditoria ser analisar o SCI, portanto o que é que falamos ao nível de um SCI, portanto vamos à unidade e vê-mos que é a secção logística que vai ao mercado, não são eles que vão ao mercado mas são eles que emitem a nota de encomenda para os fornecedores, portanto não há nenhuma fatura a chegar sem a nota de encomenda da Secção Logística, ver se a secção de reabastecimento da CCS, quando chega um determinado reabastecimento, se realmente chegou e conferiu com os documentos que foram entregues, se a nota de encomenda que chegou, por exemplo, se houve uma conferência dos materiais

que chegaram dos fornecedores, se realmente recebemos tudo igual à própria nota de encomenda. Portanto está montado um sistema para garantir que uma determinada fatura quando chega à contabilidade, à parte do lançamento contabilístico, é uma fatura real, é uma fatura que o material realmente já chegou, que o material está em condições, que não há problema nenhum. Porque se não o que é que acontece? Vai para a contabilidade, a contabilidade paga uma coisa que não recebemos, e esta auditoria on-line não consegue ver isto, portanto é preciso ir ao terreno também para analisar o SCI.

Agora acho que é mais vantajoso ter as pessoas só do lado de cá, com uma Repartição de Auditoria grande, só para teres uma ideia, a Repartição de Auditoria da FA são 40 pessoas, para uma estrutura que é ¼ da nossa, o número de unidades é ¼ da nossa, e eles têm 40 pessoas na auditoria que é o número de pessoas que nós temos na DFin, portanto compara. E eles não têm um órgão intermédio. Se calhar essas 40 pessoas conseguem ir ao terreno quando é preciso ir ao terreno, conseguem analisar o SCI quando é preciso, conseguem fazer auditorias on-line com pessoas que são especialistas em SIG, portanto é a mais-valia. Agora se mantivermos o papel dos centros com a auditoria, se isto não acabasse em 2012, esta pergunta de qual é o papel por eles desempenhado, na minha opinião, é ir ao terreno para analisar o SCI das unidades e analisar se aquilo que acontece na realidade está espelhado contabilisticamente, ou não, e isso só se consegue indo ao terreno. Mas na minha opinião tinham que ter os conhecimentos técnicos para o fazer ao nível SIG.”

5. Deseja acrescentar mais alguma coisa?

“Não.”

Apêndice L – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 1

Interlocutor	Pergunta 1 - Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?	Ideias Centrais
MGen Jesus da Silva	<i>"O SIG veio introduzir alterações em todo o sistema, em toda a estrutura financeira do Exército e não apenas no âmbito das auditorias financeiras"; "fazer uma ação de auditoria de uma forma muito mais fina, muito mais pormenorizada, muito mais rigorosa (...) permite refinar e controlar todos os processos de auditoria e controlo interno"; "a questão da grande inovação que o SIG proporciona é, no fundo, interrogar-me se se justifica ou não termos uma estrutura intermédia, tipo CFin (...) é o problema da existência de uma estrutura orgânica para assegurar a execução financeira do Exército que tem que ser repensada face à evolução dos sistemas de informação"; "Hoje em dia é possível fazer auditorias on-line (...) os sistemas de informação permitem hoje que nós façamos uma constante verificação e um controlo on-line (...) ou seja, é eliminar o nível intermédio que não é necessário"</i>	Alterações na estrutura financeira do Exército; Auditoria mais rigorosa e eficiente; Evolução dos sistemas de informação eliminam níveis intermédios; Auditoria on-line.
TCor Salvado	<i>"antes do SIG, as auditorias chamavam-se Missões de Auditoria e Apoio Técnico, as MAAT"; "com o POCP, e com a implementação também do SIG"; "houve este senão de o pessoal que ia fazer a auditoria tinha pouca formação em SIG"; "eu tenho ali uma sala de auditoria on-line"</i>	Alteração de regulamentos; Implementação do POCP; Falta de formação; Auditoria on-line.
TCor Barnabé	<i>"alterações ao nível de processos, de maneiras diferentes de fazer as coisas"; "O Exército demorou muito tempo a adaptar-se às novas realidades (...) durante um grande período não se sabia bem como se deveriam operacionalizar as auditorias (...) a circular da prestação mensal de contas após SIG, não foi produzida no sentido de permitir acabar com esses entraves"; "SIG ter implementado o POCP"; "auditorias antes do SIG (...) à qual se dava o nome de contabilidade militar pública (...) necessidade de adequar todos os normativos em vigor a esta realidade"</i>	Alteração de processos; Dificuldades de adaptação; Implementação do POCP; Necessidade de adequação de normativos.
Maj Reis	<i>"SIG veio trazer de novo é o processo anterior à auditoria de campo (...) Faz, à priori, uma análise em SIG (...) análise é feita com base no que está na contabilidade em SIG"; "Antes do SIG (...) trabalho"</i>	Inovação no processo de recolha de dados nos estudos

	<i>prévio podia ser feito, mas de outra forma, isto é, através de uma análise física dos documentos"; "as unidades até uma determinada altura enviavam todos os documentos, e a partir do SIG continuam a enviar mas só os que a prestação de contas pressupõe (...) tem a ver com o conceito que nós vamos usar, que é a auditoria on-line"</i>	prévios; Fim da prestação de contas em papel; Auditoria on-line.
Ten Brito	<i>"antigamente eram tiradas cópias a todos os papéis e ia tudo para os CFin"; "acesso a tudo o que existe a nível informático"; "análise da auditoria on-line"; "atualmente temos capacidade de diariamente podermos analisar alguns processos"; "acesso a toda essa informação ao nível do SIG, acho que traz uma mais-valia ao nível da auditoria"; "complexidade do SIG (...) são precisas pessoas que saibam mexer"; "É o tal achatamento que existe ao nível da estrutura"; "Antigamente a única forma era através de papel físico, e portanto isso deixou de existir"</i>	Fim da prestação de contas em papel; Informação em suporte informático; Possibilidade de acompanhamento contínuo; Auditoria on-line; Complexidade do SIG; Achatamento da estrutura.

Ilustração 4 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 1 da DFin⁹¹⁹¹ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice M – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 2

Interlocutor	Pergunta 2 - Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?	Ideias Centrais
MGen Jesus da Silva	<i>"Eu penso que a ligação é feita um pouco definindo perfis de utilização no sistema de informação"</i>	Perfis de utilização do sistema diferenciados.
TCor Salvado	<i>"Os CFin propunham aqui um plano de auditorias ao longo do ano"; "Depois do auditor lá ir, fazia o relatório (...) aquilo é tudo colocado no relatório final e vinha para aqui, DFin"</i>	CFin submetem o plano de auditorias à DFin; Relatório das auditorias é enviado à DFin.
TCor Barnabé	<i>"A DFin define um conjunto de normas, que são difundidas (...) de modo a permitir que os CFin analisem e difundam pelas suas unidades"; "cada centro faz uma proposta anual que é consolidada num plano, e que leva um despacho superior"; "o trabalho de campo e o relatório de auditoria, os output vêm para a DFin para análise e parecer"; "Neste momento o que está definido é que todos os normativos emanados pela DFin são controlo interno"</i>	A DFin define normas, os CFin difundem pelas U/E/O; CFin fazem proposta anual de auditorias e DFin consolida no Plano Anual; CFin envia relatório para a DFin; Normativos da DFin são controlo interno.
Maj Reis	<i>"nós temos acesso à mesma informação que os CFin têm, mas temos acesso à de todos os CFin"; "os CFin em termos da contabilidade ao longo do ano vão gerindo e prestando apoio à unidade naquilo que ao seu nível conseguem. Tudo aquilo que extravasa as suas competências (...) recorrer à DFin, que é na prática o degrau acima"; "com a ajuda dos CFin, faz-se a prestação de contas do Exército"; "Qualquer problema que exista por resolver nós estamos sempre em ligação com o CFin (...) nós não fazemos nada diretamente com a unidade sem que o CFin apoiante tenha conhecimento"</i>	A DFin tem acesso à informação de todos os CFin; CFin prestam apoio às U/E/O; CFin comunica à DFin os problemas que não resolve; Prestação de contas do Exército feita

		pela DFin com ajuda dos Cfin
Ten Brito	<i>"ligações é tudo Outlook"; "Grande parte dos problemas que são levantados (...) vemos qual é a forma de o corrigir, e enviamos para os centros, os centros enviam para a unidade, a unidade resolve e depois dão-nos o feedback"; "e essa ligação que estamos a falar ao nível dos centros (...) não funciona a 100% com o SIG, e não funciona devido a complexidade de implementação de um SAP"</i>	Ligação essencialmente por e-mail; DFin comunica com os CFin, que comunicam com a unidade; Complexidade do SIG impossibilita uma completa ligação.

Ilustração 5 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 2 da DFin⁹²

⁹² Fonte: Elaboração própria.

Apêndice N – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 3

Interlocutor	Pergunta 3 - Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias <i>on-line</i> por intermédio dos Centros de Finanças?	Ideias Centrais
MGen Jesus da Silva	<i>"É possível fazer as auditorias on-line ao nível de agregação que se quiser. Agora, não é necessário ter CFin para fazer auditorias on-line"</i>	É possível auditoria <i>on-line</i> devido ao SIG, embora não tenham quer ser os CFin a fazê-la.
TCor Salvado	<i>"os CFin desde 2006 podiam ter feito mais, mas não fizeram também porque não tinham formação extra"; "A auditoria funciona uma semana antes de ir lá fazer a auditoria, uma semana depois, e é o auditor que faz aquilo tudo"</i>	É possível, mas de uma forma limitada.
TCor Barnabé	<i>"É possível, desejável, e é isso que se pretende (...) O objetivo é verificar on-line se o conjunto de procedimentos que estão definidos, estão a ser cumpridos"; "Tendo informação central adequada, temos a capacidade de garantir que os processos definidos são corretamente executados"</i>	Possibilidade de ser feito pelos CFin; SIG permite verificações <i>on-line</i> ; Com informação centralizada é possível em qualquer nível.
Maj Reis	<i>"Sim, a todos os níveis é possível fazer-se (...) O CFin pode fazer para todas as unidades que apoia, e a DFin pode fazer exatamente este trabalho para todas as unidades"</i>	Possível fazer-se a qualquer nível; DFin pode fazer para todas as U/E/O.
Ten Brito	<i>"Na minha opinião, por intermédio dos CFin, não. Agora por intermédio de uma Repartição de Auditoria central, especialista no SIG, isso aí não tenho dúvidas nenhuma"; "O conjunto de validações que se fazem ao nível do sistema é transversal para todos (...) Centralmente conseguimos ver com menos tempo, mas mais eficazmente aquilo que cada um consegue fazer separadamente. Já para não falar da parte das competências técnicas"</i>	Impossibilidade dos CFin fazer auditoria <i>on-line</i> ; Possível se centralizada; Sendo centralizada pouparia recursos por as validações serem transversais.

Ilustração 6 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 3 da DFin⁹³⁹³ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice O – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 4

Interlocutor	Pergunta 4 - Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?	Ideias Centrais
MGen Jesus da Silva	<p><i>"O papel por eles desempenhado na auditoria será tendencialmente reduzido (...) tanto na auditoria, como na contabilidade e na prestação de contas, na minha opinião"; "O papel do CFin tenderá a evoluir e a concentrar-se apenas no apoio à decisão no âmbito da gestão e da execução orçamental, não mais que isso"; "As unidades (...) já que introduzem no sistema (...) Depois o sistema trata e concentra, de per si, sendo que a DFin trata de tudo isso"; O papel dos CFin na realização de auditorias não é tão importante assim (...) tenho paganizado e defendido a extinção, ou a suspensão, para já, das ações de auditoria por parte dos centros, ficando concentradas na DFin (...) com esses mesmos elementos concentrados, fazia-se auditoria ao país todo"; "ter a capacidade de intervir a tempo de evitar o erro, e isso só se consegue com a auditoria centralizada"; auditoria on-line (...) feita de uma forma agregada, centrada aqui na DFin (...) permite concentrar os meios e ver tudo (...) o papel dos CFin têm que ser repensados porque poupa meios (...) potencia um aproveitamento dos conhecimentos ou know-hows, porque estão concentrados e especializados"; "face à evolução dos sistemas de informação, não terão muita razão de ser"</i></p>	<p>Papel de reduzida importância; Tendência para serem órgãos de apoio à decisão; Centralizando a auditoria era possível fazê-la para o país todo, promovia a auditoria preventiva; Centralização poupa meios e potencia conhecimento; SI eliminam níveis intermédios.</p>
TCor Salvado	<p><i>"esta estrutura intermédia, como sabe, só existe aqui no Exército (...) Tiveram que parametrizar o SIG para pôr esta estrutura que se chega à conclusão que não serve para nada da maneira como está"; "mesmo que territorialmente, não faz sentido"; "da maneira como as coisas estão, é um papel muito pouco importante (...) se abordarem a mesma unidade em períodos muito próximos, vão ter conclusões completamente diferentes"; "auditoria aqui on-line (...) auditoria dirigida, preventiva"; "A tendência será transformar estes CFin num G8-finanças, portanto num Estado-Maior do Comando Funcional"</i></p>	<p>Estrutura intermédia inadequada; Necessidade de parametrização especial; CFin territoriais também não fazem sentido; Papel pouco importante porque centralizando permite melhorias de</p>

		eficiência; Tendência para se tornarem em órgãos de apoio à decisão.
TCor Barnabé	<i>"Não é um papel que crie valor acrescentado"; "Os sistema de informação de gestão integrados, normalmente, acabam com os níveis intermédios de uma organização"; "no sentido que é o que está em vigor (...) Não deixa de ser importante no quadro atual, embora não seja o adequado"; "eles cumprem os normativos em vigor, fazem auditorias de campo, fazem filtros, mas não é um trabalho que dê frutos a nível central de forma adequada"; "É necessário é definir a metodologia para poder ser igual para todos (...) tem que haver uma homogeneidade na metodologia, por isso é que não se consegue conceber a auditoria assim"</i>	Papel que não traz benefícios; SI acabam com níveis intermédios, proporcionando a centralização; Papel importante mas inadequado; Falta de homogeneidade na metodologia.
Maj Reis	<i>"O papel dos CFin está em mudança"; "apoio técnico que é no sentido pedagógico, que é ir à unidade, ver o que está mal (...) É esse o seu principal papel"; "O papel dos CFin é importante a qualquer nível (...) mesmo que não façam auditorias, uma vez que vão contribuir sempre na realização das auditorias pelo apoio que dão às unidades"; "A auditoria dos CFin passa a ter um papel indireto, mas importante, no apoio à DFin (...) quanto mais apoiarem as unidades, melhor vão correr as nossas auditorias"</i>	Papel importante no apoio que prestam às U/E/O; Mesmo sem fazerem auditorias, têm um papel indireto mas importante.
Ten Brito	<i>"Atualmente, eu acho que eles são muito limitados ao nível do SIG (...) as unidades sabem mais que os centros"; "o centro está vazio de tarefas"; "o papel deles é ir ao terreno, era esse o papel que lhes estava destinado (...) é impossível, mesmo indo ao terreno, eles conseguirem ter uma análise completa sem ter os conhecimentos técnicos ao nível do SIG"; "nós conseguimos ter a perceção do que está na contabilidade, está na realidade, só indo ao terreno, e é esse o papel que tinham os CFin"; "acho que é mais vantajoso ter as pessoas só do lado de cá, com uma repartição de auditoria grande"; "o papel dos centros (...) é ir ao terreno para analisar o SCI (...) analisar se aquilo que acontece na realidade está espelhado contabilisticamente (...) só se consegue indo ao terreno. Mas na minha opinião tinham que ter os conhecimentos técnicos para o fazer ao nível SIG"</i>	Muito limitados ao nível do sistema; Papel de ir ao terreno, mas limitado por falta de conhecimentos técnicos; Centralização da auditoria seria vantajoso para potenciar conhecimentos técnicos.

Ilustração 7 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 4 da DFin⁹⁴⁹⁴ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice P – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista da DFin – Pergunta 5

Interlocutor	Pergunta 5 - Deseja acrescentar mais alguma coisa?	Ideias Centrais
MGen Jesus da Silva	<i>"Os sistemas de informação são caros, e só fazem sentido implementarem-se se daí se obtiverem economias (...) Com a estrutura dos CFin não se está a ter economias nenhuma (...) pelo facto de se gerarem inércias à implementação do sistema (...) que provoca efeitos perversos que têm que ser extintos"</i>	Os SI compensam se se extraírem daí mais-valias; Com os CFin, as mais-valias não são conseguidas.
TCor Salvado	"Não"	-
TCor Barnabé	"Não"	-
Maj Reis	"Não"	-
Ten Brito	"Não"	-

Ilustração 8 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 5 da DFin⁹⁵

⁹⁵ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice Q – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 1

Interlocutor	Pergunta 1 - Com a implementação do SIG/MDN, o processo de realização de auditorias financeiras por parte dos Centros de Finanças sofreu algumas alterações. Quais são essas alterações?	Ideias Centrais
Maj Regadas	<i>"no CFin passámos a fazer auditorias on-line"; "percorreremos no sistema os documentos que eles têm lá"; "passarmos a ver mais rapidamente (...) o acompanhamento é mais contínuo"</i>	Auditoria <i>on-line</i> ; Análise prévia pelo SIG; Documentos informatizados; Acompanhamento contínuo.
Maj Cipriano	<i>"CFin tem acesso à informação de todas as suas unidades"; "fazer pesquisa às unidades sem sair do mesmo local"</i>	Informação centralizada; Análise prévia pelo SIG.
Cap Costa	<i>"está tudo informatizado, está tudo on-line, as coisas acontecem e eu visualizo"; "pré-auditorias on-line (...) Eu vou ao sistema e, antes de ir à unidade, já sei o que se está lá a passar"; "prestação de contas em que vinham os documentos para o CFin e eram verificados, e isso agora não acontece"; "Foi mesmo o estar tudo informatizado e a consulta ser ali, on time"</i>	Documentos informatizados; Auditoria <i>on-line</i> ; Análise prévia em SIG; Fim da prestação de contas por documentos físicos.

Ilustração 9 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 1 dos CFin⁹⁶

⁹⁶ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice R – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 2

Interlocutor	Pergunta 2 - No processo de uma auditoria financeira existem três fases distintas, nomeadamente a fase preliminar de conhecimento da unidade a auditar, a fase de execução da auditoria, e posteriormente a fase do relatório. Assim, e tendo em conta a utilização do SIG/MDN: A - Como se processa a recolha de informação na fase preliminar? B - Como se processa a auditoria na fase de execução? C - Como se elabora o relatório?	Ideias Centrais
Maj Regadas	<i>A - "todos os meses fazemos uma pesquisa e depois pedimos informação, pedimos os processos"; "Com este sistema agora, nós sabemos tudo porque eles lançam tudo lá, não há nada que fique de fora"; B - "Esta parte aqui desta pergunta para nós não se aplica"; C - "Não se aplica"</i>	A - Pesquisa constante em sistema; Pedidos de documentos às U/E/O.
Maj Cipriano	<i>A - "posso preparar logo um conjunto de informação (...) para ver se está contabilizado em SIG "; "Retiro diretamente do SIG o mapa de execução da despesa e da receita (...) Faço também o levantamento da caracterização da unidade, o histórico, o comandante e a heráldica"; B - "A execução na unidade faz-se seguindo os passos todos do relatório, que passam pelas áreas todas (...) com o adjunto financeiro, vamos ver item a item cada área (...) confirmar se a documentação corresponde aos lançamentos contabilísticos que foram feitos"; C - "O relatório segue as referências que estão estabelecidas (...) Nós abordamos todas as áreas, item a item, fazemos os comentários e as recomendações por área"</i>	A - Informação prévia inserida no SIG; Estudo geral da U/E/O. B - Visualização de todas as áreas; Confronto dos documentos com o sistema. C - Elaborado por áreas, com parecer.
Cap Costa	<i>A - "numa fase preliminar, ou seja, 3 ou 4 dias antes de ir à unidade, fazer umas verificações, nomeadamente os saldos contranatura (...) Temos uma check-list destas contas, e depois outras que nós achamos que vale a pena ver"; "tiramos uma anotação desse documento (...) pedimos todo esse processo para analisar"; B - "levamos o trabalho de casa (...) temos uma, chamamos-lhe uma choca, que é um anexo da circular, e tentamos seguir este guião"; "começamos no saldo de cofre e analisamos todas as áreas, a área A, B, C (...) se está tudo assinado, se não está, se os processos estão bem conduzidos"; "vamos tomando notas daquilo que achamos que está bem, que está mal"; "pergunta ao</i>	A -Verificação prévia pelo SIG; Verificação de acordo com Check-list; Pedidos documentos para análise; B - Execução mediante o guião; Análise de todas as áreas;

	<p><i>adjunto financeiro ou ao chefe da logística ou ao comandante (...) falar com o tesoureiro (...) ver o controle interno da unidade"; C - "é basicamente pegar nestes pontos (...) damos o nosso parecer (...) é pegar em todos os documentos que trazemos, e aquele anexo que lá preenchemos e fazer referência ao que está bem e ao que está mal"</i></p>	<p>Visualização dos documentos dos processos de despesa; Tomada de notas; Perguntas de avaliação e controle; C - Dar o parecer; Juntar documentos, anexá-los e preencher relatório de acordo com o guião.</p>
--	---	---

Ilustração 10 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 2 dos CFin⁹⁷

⁹⁷ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice S – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 3

Interlocutor	Pergunta 3 - Como é feita a ligação entre o Centro de Finanças e a Direção de Finanças, ao nível do SIG/MDN, no que respeita a métodos e técnicas de execução?	Ideias Centrais
Maj Regadas	<i>"nós elaborávamos o relatório, levávamos a despacho (...) nós ficamos com o original, tiramos uma cópia para a DFin e outra para a unidade"; "eles enviam para nós, nós enviamos para a unidade, a unidade responde-nos e nós voltamos a enviar para a DFin"; "Esta ligação do CFin, DFin, acho que à partida funciona bem, porque como é feita por e-mail o fluxo é muito mais rápido"</i>	CFin elabora e envia o relatório para a DFin e U/E/O; Ligação DFin-CFin-U/E/O; Ligação rápida, feita por e-mail.
Maj Cipriano	<i>"depois de ser feito o relatório e aprovado pelo Tenente-General (...) enviado para a Dfin e para a unidade em causa"</i>	CFin elabora e envia o relatório para a DFin.
Cap Costa	<i>"nós fazemos um planeamento de auditorias para o ano, mandamos para a DFin, a DFin faz uma diretiva"; "se nós temos dúvidas perguntamos à DFin (...) aquilo que não conseguimos resolver reportamos à DFin"; "o caminho do relatório é do CFin para o QMG (...) para a DFin"</i>	CFin fazem o planeamento de auditorias e envia para a DFin; Na incapacidade de resolução de problemas, reportam à DFin; Fazem o relatório e vai para o QMG e depois para a DFin.

Ilustração 11 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 3 dos CFin⁹⁸

⁹⁸ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice T – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 4

Interlocutor	Pergunta 4 - Dadas as potencialidades do SIG/MDN é possível realizarem-se auditorias <i>on-line</i> por intermédio dos Centros de Finanças?	Ideias Centrais
Maj Regadas	<i>"Sim (...) é o que nós estamos a fazer"; "Não existe nada escrito"; "começámos a fazer essas auditorias on-line, e no meu ponto de vista correram bem, e acho que é muito melhor porque nós, no sistema, temos acesso a tudo"; "as potencialidades são muitas, porque não perdemos tempo na unidade, não despendemos recursos humanos e estamos a fazer um acompanhamento contínuo com as unidades"</i>	Possibilidade de ser feito; Todos os processos acessíveis <i>on-line</i> ; Potencialidades evitam o dispêndio de recursos e permitem acompanhamento contínuo.
Maj Cipriano	<i>"É possível em parte (...) aquilo que eu faço na auditoria é fazê-la on-line"; "Agora há outra coisa que não pode ser feita on-line (...) aquilo que se passa mesmo com os documentos (...) só é possível fazer-se quando se vai ao terreno"</i>	Possível apenas em parte; Necessidade de ir ao terreno.
Cap Costa	<i>"Se as unidades passassem a digitalizar as faturas (...) na plataforma do SIG, que é possível através do doc-b-link (...) só íamos à unidade mesmo em casos excecionais"; "continuamos a fazer as auditorias on-line. Elas são feitas quase todos os dias"</i>	Necessidade de ir à U/E/O por falta de documentos <i>on-line</i> ; Possível realizar-se auditoria <i>on-line</i> .

Ilustração 12 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 4 dos CFin⁹⁹

⁹⁹ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice U – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 5

Interlocutor	Pergunta 5 - Tendo em conta o nível intermédio dos Centros de Finanças na estrutura financeira do Exército, e tendo em conta a realização de auditorias financeiras da sua autoria, qual é o papel por eles desempenhado?	Ideias Centrais
Maj Regadas	<i>"eu acho que é útil o CFin, em relação às auditorias (...) fazemos um acompanhamento direto"; "filtramos, digamos assim, o que achamos que está mal (...) só enviamos para a DFin aquilo que achamos que está mal (...) a informação chega à DFin já é uma informação mais focalizada"; "das duas uma, ou a DFin tinha lá uma mega estrutura (...) ou então fazemos nós esse papel"; "Eu acho que nesse aspeto somos importantes porque como fazemos um acompanhamento mais constante na unidade (...) somos aquele elo de ligação entre as unidades e a DFin, tanto a nível da auditoria como a nível de orçamento, e acho que isso é extremamente importante"</i>	Papel útil e de acompanhamento o às U/E/O; Permite que a informação chegue filtrada à DFin; Possibilidade de centralizar auditoria se se aumentar a estrutura; Papel importante na ligação das U/E/O com a DFin.
Maj Cipriano	<i>"cada CFin é responsável por auditar em termos financeiros as suas unidades"; "papel sempre importante, porque alguém tem que o fazer, independentemente se são os CFin ou num certo nível tipo DFin"</i>	Responsabilidade e de auditar U/E/O respetivas; Papel importante, embora possa ser feito a qualquer nível.
Cap Costa	<i>"O papel é todo. Nós é que fazemos as auditorias todas às unidades do nosso OCAD (...) o papel dos CFin é todo, é total"; "Saindo a auditoria, o CFin (...) através da Secção de Finanças e Contabilidade e da Secção do Orçamento pode dar contributos e pode chamar à atenção para determinadas situações na unidade"</i>	Papel total porque são quem faz as auditorias; Mesmo centralizando a auditoria, os CFin teriam sempre um contributo importante.

Ilustração 13 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 5 dos CFin¹⁰⁰

¹⁰⁰ Fonte: Elaboração própria.

Apêndice V – Análise de conteúdo aos Inquéritos por entrevista dos CFin – Pergunta 6

Interlocutor	Pergunta 6 - Deseja acrescentar mais alguma coisa?	Ideias Centrais
Maj Regadas	<i>"Penso é que as Secções de Auditoria dos CFin vão acabar e vão-se concentrar todas na DFin (...) eu acho bem, têm é que ter uma mega estrutura para fazer isso (...) têm que ter pessoas a ver constantemente o que as unidades inserem"</i>	Com a centralização das auditorias na DFin, a estrutura tem de crescer.
Maj Cipriano	<i>"Continuo a achar importante a ida às unidades (...) só on-line não tens acesso à documentação"</i>	Necessidade de complementar a auditoria on-line com ida à U/E/O.
Cap Costa	<i>"Não"</i>	-

Ilustração 14 - Tabela da análise de conteúdo da pergunta 6 dos CFin¹⁰¹

¹⁰¹ Fonte: Elaboração própria.

Anexos

Anexo A - Dispositivo de Apoio Financeiro do Exército

Anexo à Circular n.º 1/2009, da DFin, de 06ABRIL

DISPOSITIVO DE APOIO FINANCEIRO		
Centro de Finanças	Secção Logística	Órgãos dependentes
Geral	Estado-Maior do Exército	<ul style="list-style-type: none"> • GabCEME • GabVCEME • CSE • CSDE • IGE • JMRE • JE
	Academia Militar	
	Direcção de História e Cultura Militar	<ul style="list-style-type: none"> • ArqGEx • AHM • BiblEx • MusMil Madeira • MusMil Bragança • MusMil Coimbra • MusMil Elvas • MusMil Lisboa • MusMil Buçaco • MusMil Porto • MusMil Açores
	Centro de Finanças Geral	

Anexo à Circular n.º 1/2009, da DFin, de 06ABRIL

DISPOSITIVO DE APOIO FINANCEIRO		
Centro de Finanças	Secção Logística	Órgãos dependentes
Comando do Pessoal	Comando do Pessoal	<ul style="list-style-type: none"> • DARH • CR Braga • CR Coimbra • GAP Castelo Branco • GAP Tomar • CR Faro • CR Ponta Delgada • CR Vila Real • GAP Bragança • GAP Chaves • CR Viseu • GAP Guarda • GAP Lamego • CR Funchal • GCSEL Porto • GCSEL Funchal • GCSEL Ponta Delgada
	Centro de Finanças do Comando do Pessoal	<ul style="list-style-type: none"> • DORH • DJD • CR Porto • GAP Porto
	Direcção de Serviços de Pessoal	<ul style="list-style-type: none"> • CPAE • CR Lisboa • GAP Lisboa • GAP Santarém • GAP Setúbal • GAP Évora • GCSEL Lisboa • BE • BM Évora • BM Porto • FanfEx • OLE
	Estabelecimento Prisional Militar	

2/5

Fonte: Direcção de Finanças (2009)

Anexo à Circular n.º 1/2009, da DFin, de 06ABRIL

DISPOSITIVO DE APOIO FINANCEIRO		
Centro de Finanças	Secção Logística	Órgãos dependentes
Comando da Logística	Comando da Logística	<ul style="list-style-type: none"> • CAVE • CFEF • CFinCLog • DMT • DirSaúde
	Direcção de Aquisições	
	Direcção de Finanças	
	Direcção de Infra-estruturas	
	Hospital Militar Principal	
	Hospital Militar de Belém	
	Hospital Militar Regional n.º 1	
	Hospital Militar Regional n.º 2	
	Centro de Saúde de Évora	
	Centro de Saúde de Tancos/Santa Margarida	
	Centro Militar de Electrónica	
	Regimento de Manutenção	
	Depósito Geral de Material do Exército	<ul style="list-style-type: none"> • Paíóis Sta. Margarida • Paíóis de Tancos
	Regimento de Transportes	
	Instituto Geográfico do Exército	
	Unidade Apoio da Área Militar da Amadora/Sintra	

3/5

Fonte: Direcção de Finanças (2009)

Anexo à Circular n.º 1/2009, da DFin, de 06ABRIL

DISPOSITIVO DE APOIO FINANCEIRO		
Centro de Finanças	Secção Logística	Órgãos dependentes
Comando da Instrução e Doutrina	Comando da Instrução e Doutrina	<ul style="list-style-type: none"> • CFinCID • DirDoutrina • DirFormação • CSimEx
	Escola de Sargentos do Exército	
	Escola Prática de Artilharia	
	Escola Prática de Cavalaria	
	Escola Prática de Engenharia	
	Escola Prática de Infantaria	
	Escola Prática de Transmissões	
	Escola Prática dos Serviços	
	Regimento de Artilharia n.º 5	
	Regimento de Cavalaria n.º 3	
	Centro Militar de Educação Física e Desportos	
	Colégio Militar	<ul style="list-style-type: none"> • DirEducação
	Instituto de Odivelas	
	Instituto Militar dos Pupilos do Exército	
	Escola do Serviço de Saúde Militar	

4/5

Fonte: Direção de Finanças (2009)

Anexo à Circular n.º 1/2009, da DFin, de 06ABRIL

DISPOSITIVO DE APOIO FINANCEIRO		
Centro de Finanças	Secção Logística	Órgãos dependentes
Comando Operacional	Comando Operacional	
	Centro de Finanças do Comando Operacional	<ul style="list-style-type: none"> • DCSI • CISM
	Regimento de Transmissões	
	Comando da Zona Militar dos Açores	
	Regimento de Guarnição n.º 1	
	Regimento de Guarnição n.º 2	<ul style="list-style-type: none"> • Dest Santa Maria
	Comando da Zona Militar da Madeira	
	Regimento de Guarnição n.º 3	
	Comando da Brigada Mecanizada	
	Comando da Brigada de Intervenção	
	Regimento de Infantaria n.º 13	
	Regimento de Infantaria n.º 14	
	Regimento de Infantaria n.º 19	
	Regimento de Artilharia AA n.º 1	
	Regimento de Cavalaria n.º 6	
	Regimento de Engenharia n.º 3	
	Brigada de Reacção Rápida	<ul style="list-style-type: none"> • UALE
	Escola de Tropas Pára-quedistas	
	Centro de Tropas Comandos	
	Centro de Tropas de Operações Especiais	
	Regimento de Artilharia n.º 4	
	Regimento de Infantaria n.º 1	
	Regimento de Infantaria n.º 3	
	Regimento de Infantaria n.º 10	
	Regimento de Infantaria n.º 15	
	Regimento de Lanceiros n.º 2	
	Regimento de Engenharia n.º 1	

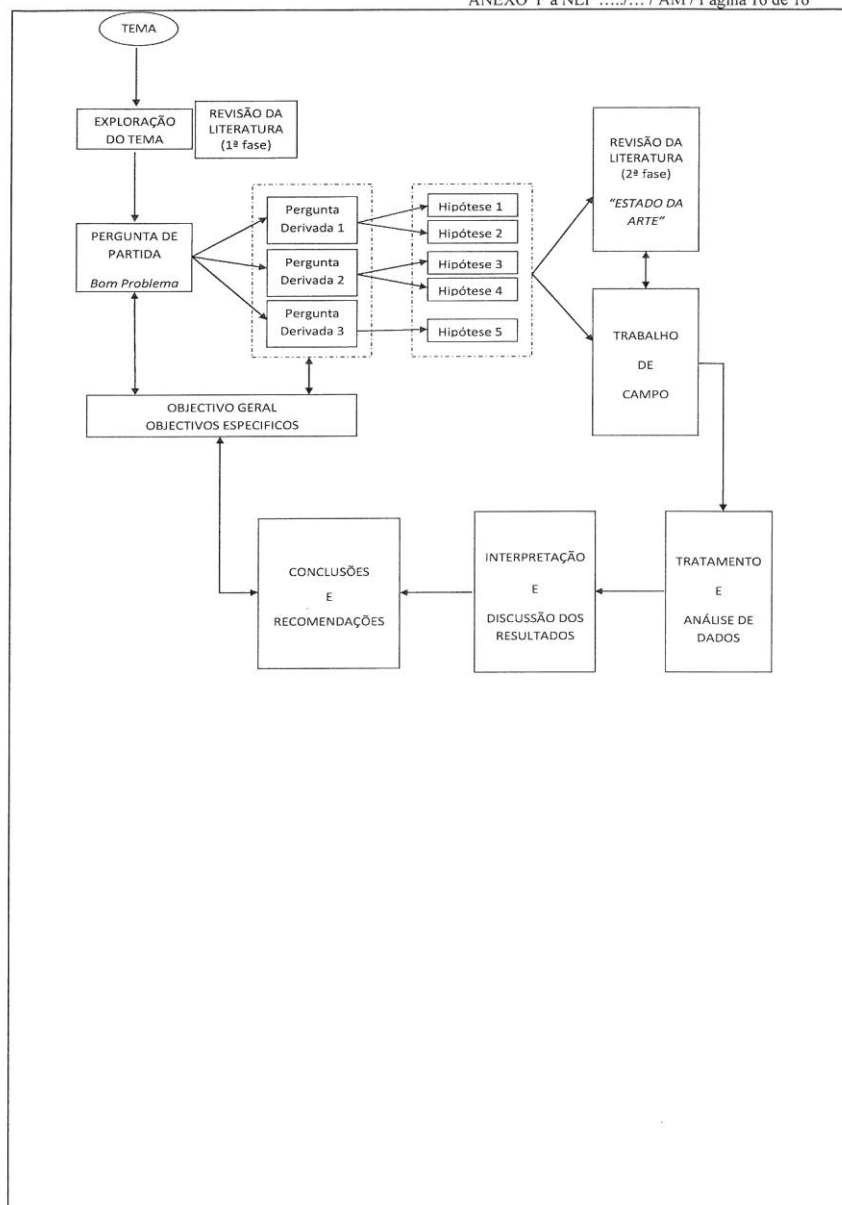
5/5

Fonte: Direção de Finanças (2009)

Anexo B – Percurso metodológico

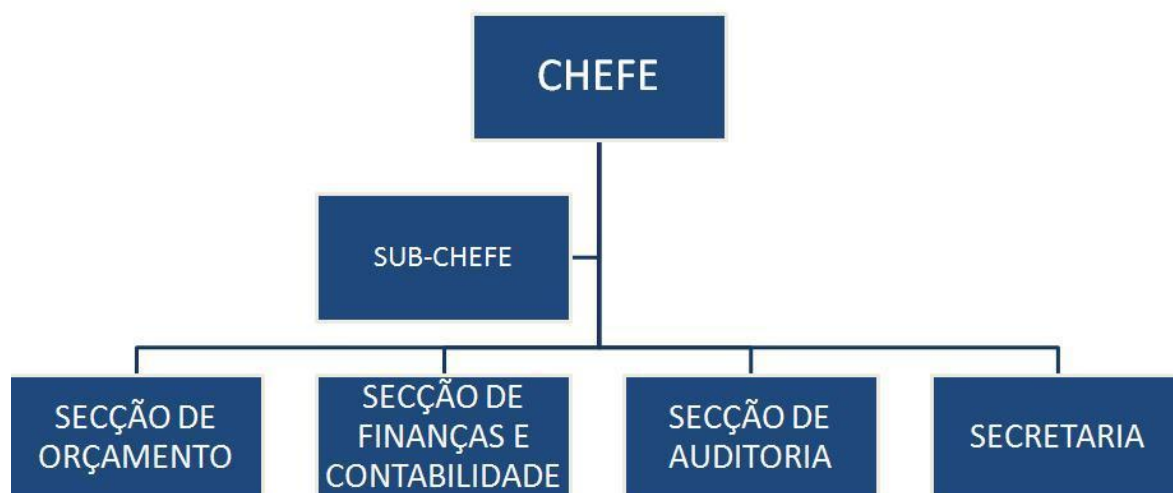
NÃO CLASSIFICADO

ANEXO F à NEP / AM / Página 16 de 16



NÃO CLASSIFICADO

Fonte: Academia Militar

Anexo C – Organograma do CFG

Fonte: Intranet Exército

Anexo D – Programas de Trabalho

ÁREA A: GESTÃO DE TESOURARIA/CAIXA E BANCOS

Controlo Interno, Legislação e Regulamentação					
Nº	OBJECTIVOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> • O controlo interno é adequado e esteve implementado durante todo o período; • A legislação e regulamentação aplicáveis estão a ser respeitadas. 				
	PROCEDIMENTOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
1	Os valores monetários estão à guarda exclusiva do Tesoureiro?				
2	Todos os recebimentos e pagamentos respeitantes aos documentos que são apresentados na UEO são efectuados pelo Tesoureiro?				
3	Os pagamentos das despesas são apenas suportados com documentos originais e nunca cópias ou fotocópias?				
4	Os elementos com responsabilidades de movimentação das contas bancárias estão devidamente identificados e autorizados e são os constantes da ficha de assinaturas existente no banco, sendo respeitadas as regras determinadas para o manuseamento de contas bancárias?				
5	Existe segregação de funções relativamente aos pagamentos, registos contabilísticos e reconciliações bancárias?				
6	Os pagamentos são efectuados após os artigos estarem recepcionados?				
7	Os pagamentos são autorizados pela entidade competente para o efeito?				
8	O numerário existente em cofre é apenas o indispensável para fazer face aos pagamentos imediatos?				
9	Os documentos liquidados são invalidados através de carimbo de PAGO?				
10	Os Cheques são nominativos, cruzados e a assinatura é feita na presença dos documentos a pagar?				
11	A utilização do cartão do IGCP é efectuada de acordo com o estabelecido de acordo com a circular em vigor?				
12	A constituição de fundos fixos de caixa e a abertura e cancelamento de contas bancárias está adequadamente autorizado?				

13	As transferências inter-bancárias são adequadamente registadas ao nível do SIG e do Homebanking, conforme Circulares em vigor?				
14	Os recebimentos em dinheiro são depositados intactos, diariamente, em conta bancária, não sendo aproveitados para se efectuarem quaisquer pagamentos?				
15	Os duplicados dos talões de depósito são conferidos por pessoa independente?				
16	Existe contabilização dos juros da conta de disponibilidades?				
17	As reconciliações bancárias são correctamente elaboradas ao longo do ano, mensalmente, e são efectuadas pela contabilidade, de maneira formal por pessoa independente das contas-correntes, manuseamento de valores, ou com poderes para assinar cheques?				

ÁREA A: GESTÃO DE TESOURARIA/CAIXA E BANCOS

Procedimentos substantivos			
Nº	OBJECTIVOS	Obs.	M.T.
	Concluir se: <ul style="list-style-type: none"> Os valores contabilizados correspondem a valores em cofre e a valores à ordem da UEO nas instituições bancárias; Esses valores estão registados pela quantia adequada; Todos os valores à ordem da UEO em instituições bancárias estão reflectidos na contabilidade pelas suas quantias adequadas. 		
	PROCEDIMENTOS	Obs.	M.T.
1	Verificar a correcção dos saldos de depósitos bancários titulados pela UEO.		
2	Efectuar a confirmação de saldos bancários existentes a 31/12.		
4	Contar os valores em cofre e verificar se coincidem com o inscrito na conta 11 – Caixa		
5	Testar as reconciliações bancárias, designadamente se: <ul style="list-style-type: none"> Os seus saldos coincidem com os valores inscritos no extracto bancário e na contabilidade; Os valores constantes no extracto bancário e não movimentados na contabilidade só foram contabilizados após a data de referência (31/12); Os valores constantes na contabilidade e não movimentados no extracto bancário só foram registados pelo banco após a data de referência; Investigar valores pendentes há mais de 3 meses.		

ÁREA B: EXECUÇÃO ORÇAMENTAL – RECEITA

Controlo Interno, legislação e regulamentação					
Nº	OBJECTIVOS	Obs.	M.T.	Obs.	M.T.
	Concluir se: <ul style="list-style-type: none"> Os valores constantes controlo interno é adequado e esteve implementado durante todo o período; A legislação e regulamentação aplicáveis estão a ser respeitadas. 				
	PROCEDIMENTOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
1	Existe segregação de funções, nas áreas de autorização, contabilização, controlo e recebimentos?				
2	São emitidos recibos através do SIG das receitas arrecadadas e de forma individualizada?				
3	É efectuado periodicamente controlo das dívidas a receber e diligências para o seu recebimento?				
4	As Receitas Próprias das actividades inorgânicas são concretizadas de acordo com os critérios e preçário definidos pelo Comando e a sua realização está prevista na missão da UEO?				
5	As receitas cobradas a entidades civis obedecem ao estabelecido pelos normativos actuais (Circular nº 08/07 da DFin e Directiva 208/CEME/03)?				
6	Os bens fornecidos ou serviços prestados a entidades militares / civis encontram-se adequadamente facturados?				
7	Estão a ser correctamente aplicadas as normas fiscais em vigor, nomeadamente a sujeição ou isenção da operação em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA)?				

ÁREA B: EXECUÇÃO ORÇAMENTAL – RECEITA

Procedimentos substantivos			
Nº	OBJECTIVOS	Obs.	M.T.
	<p>Concluir se:</p> <ul style="list-style-type: none"> Os valores contabilizados em devedores/clientes correspondem a quantias a receber; Esses valores estão registados pela quantia adequada; Todas as quantias a receber estão reflectidas na contabilidade pelos seus valores adequados; As receitas próprias estão adequadamente contabilizadas e se todas as receitas próprias geradas estão reflectidas na contabilidade pelos seus valores adequados e no exercício a que respeitam. 		
	PROCEDIMENTOS	Obs.	M.T.
1	Verificar a correcção dos saldos de clientes/devedores.		
2	Efectuar a circularização de saldos de clientes/devedores, através de um pedido de confirmação dos saldos existentes à data de análise.		
3	Verificar se as receitas próprias são integralmente contabilizadas.		
4	Verificar se as Receitas Próprias são adequadamente contabilizadas, se são suportadas por documento apropriado e os montantes facturados são entregues nos cofres do Estado atempadamente.		
5	Verificar se as Receitas Próprias estão registadas no próprio período de modo a garantir o cumprimento do princípio contabilístico da especialização dos exercícios.		

ÁREA C: EXECUÇÃO ORÇAMENTAL – DESPESA

Controlo Interno, legislação e regulamentação					
Nº	OBJECTIVOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> O controlo interno é adequado e esteve implementado durante todo o período; A legislação e regulamentação aplicáveis estão a ser respeitadas. 				
	PROCEDIMENTOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
1	Aquisições de Bens de Serviços				
1.1	Existe segregação de funções, no circuito de aquisições da UEO, desde a manifestação da necessidade até à sua satisfação?				
1.2	As despesas estão devidamente autorizadas pela entidade com competência para realizar a despesa?				
1.3	Existem as adequadas delegações e/ou subdelegações de competências?				
1.4	As facturas coincidem com os pedidos aprovados, e têm evidência da conferência qualitativa e quantitativa dos bens adquiridos?				
1.5	A instrução dos processos de aquisições com celebração contrato escrito são remetidos a registo à DFin, conforme circular em vigor?				
1.6	Os certificados da plataforma electrónica encontram-se atribuídos aos responsáveis pela gestão financeira da UEO?				
1.7.	Aquisição de bens, serviços e empreitadas				
1.7.1.	As aquisições efectuadas pelas UEO, cumprem com o preconizado no CCP (DL 18/2008 de 29 de Janeiro)?				
1.7.2	Os procedimentos contratuais são realizados através da plataforma electrónica?				
1.7.3	Todas as despesas são efectuadas de acordo com o ciclo da despesa definido no RAFE?				
1.7.4	As aquisições são efectuadas com base em especificações técnicas que garantam a qualidade exigida?				
1.7.5	As aquisições são efectuadas com base num planeamento a curto/médio/longo prazo aprovado superiormente ?				
1.7.6	Os contratos efectuados contêm cláusulas penalizadoras para casos de incumprimento do estipulado? E essas cláusulas têm sido aplicadas?				
1.7.7	Os bens adquiridos de aumento à carga encontram-se inventariados e registados e com centro de custo atribuído?				
1.7.8	Os contratos de prestação de serviços são nas modalidades de contratos de tarefa e de avença, nos termos previstos na actual legislação?				

Pág. 30 de 47 págs.

Fonte: Direção de Finanças (2010a)

Controlo Interno, legislação e regulamentação				
1.7.9	A aquisição de combustíveis é feita por requisição directa pela UEO à MM e, mensalmente, é enviado à DMT o Mapa Mensal do Consumo de Combustíveis e Lubrificantes (MMCCCL), até ao dia 10 do mês seguinte?			
1.7.10	Os seguros efectuados pela UEO correspondem efectivamente às suas viaturas e pagos obrigatoriamente pelas receitas próprias?			
1.8	Relativamente às Empreitadas Públicas:			
1.8.1	Existem memórias descritivas, projectos ou outras peças associadas à empreitada?			
1.8.2	Os trabalhos a mais obedecem ao estipulado no actual CCP (artº 370º a 378º)?			
1.8.3	Existem trabalhos a mais por erros e omissões dos projectos em empreitadas de obras públicas, sem que tenham sido realizadas quaisquer diligências no sentido de apurar eventuais responsabilidades dos projectistas nesses erros e omissões?			
1.8.4	Foi efectuada alguma revisão das peças constituintes do projecto antes da publicitação?			
1.8.5	Os prazos parciais de execução das obras são cumpridas de acordo com o estabelecido no Caderno de Encargos/Contrato?			
1.8.6	Os pagamentos são efectuados com base em Autos de Medição devidamente autorizados?			
1.8.7	É efectuada fiscalização periódica às obras, documentada, de modo a assegurar o cumprimento das peças processuais?			
1.8.8	É efectuada vistoria para efeitos de Recepção Provisória da obra, após a conclusão?			
1.8.9	São efectuados pagamentos aos fornecedores por reparações efectuadas, encontrando-se as obras ainda dentro da garantia?			
2.	Despesas com Pessoal			
2.1	As ajudas de custo abonadas foram autorizadas e estão em conformidade com a legislação e regulamentação em vigor?			
2.2	A UEO possui sistema de controlo da assiduidade do pessoal civil?			
2.3	As deslocações em viatura auto-própria encontram-se processadas de acordo com os normativos?			
2.4	As Horas Extraordinárias abonadas foram autorizadas e encontram-se em conformidade com a legislação e regulamentação?			

Pág. 31 de 47 págs.

Fonte: Direção de Finanças (2010a)

Controlo Interno, legislação e regulamentação				
2.5	O suplemento de residência abonado foi autorizado e encontra-se em conformidade com a legislação e regulamentação?			
2.6	A alimentação abonada a dinheiro foi autorizada e encontra-se em conformidade com a legislação e regulamentação?			
2.7	Verificar se o ficheiro do pessoal está devidamente actualizado.			
2.8	Os boletins de vencimento são entregues atempadamente aos destinatários?			
2.9	No caso de existirem cédulas, as mesmas correspondem a situações previstas em normas superiores e são correspondentes a vencimentos auferidos e ainda não pagos.			
2.10	Os abonos e descontos estão de acordo com as tabelas e legislação em vigor?			

ÁREA C: EXECUÇÃO ORÇAMENTAL – DESPESA

Procedimentos substantivos			
Nº	OBJECTIVOS	Obs.	M.T.
	Concluir se: <ul style="list-style-type: none"> Os valores contabilizados em credores/fornecedores correspondem a quantias a pagar; Esses valores estão registados pela quantia adequada; Todas as quantias a pagar estão reflectidas na contabilidade pelos seus valores adequados; As despesas estão adequadamente contabilizadas na rubrica apropriada, pelo valor correcto, se têm suporte documental apropriado; Todas as despesas estão reflectidas na contabilidade pelos seus valores adequados e no exercício a que respeitam. 		
	PROCEDIMENTOS	Obs.	M.T.
1	Verificar a correcção dos saldos de fornecedores/credores.		
2	Efectuar a circularização de saldos de fornecedores/credores, através de um pedido de confirmação dos saldos existentes à data de análise.		
3	Verificar se todas as despesas foram contabilizadas .		
4	Verificar se os valores contabilizados estão contabilizados nas rubricas de despesa apropriadas, pelo seu valor correcto e se estão suportados por documentos legais apropriados.		
5	Verificar a correcção das listagens de vencimentos pelos mapas de pessoal		
6	Verificar se o ficheiro do pessoal está devidamente actualizado.		
7	Verificar se as alterações aos vencimentos estão correctas.		

ÁREA D: ADMINISTRAÇÃO DE BARES

Nº	OBJECTIVOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> • O controlo interno é adequado e esteve implementado durante todo o período; • A legislação e regulamentação aplicáveis estão a ser respeitadas. • As receitas dos bares são adequadamente declaradas e depositadas. 				
	PROCEDIMENTOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
1	Se a gestão dos bares for por concessão, existe contrato resultante de procedimento administrativo adequado? (verificar cumprimento dos trâmites legais do CCP e art.º 183.º do Código de Procedimento Administrativo).				
2	Foi constituída para a gestão interna uma Comissão de Gerência com elementos da UEO?				
3	A Comissão de Gerência foi nomeada em Ordem de Serviço, indicando o Presidente, o Vogal e o Secretário?				
4	Existe segregação de funções, nomeadamente, os elementos da Comissão de Gerência não pertencem à Secção Logística?				
6	As receitas apuradas são entregues na Tesouraria, diariamente, através de uma Guia de Entrega?				
6	A Secção Logística propõe ao Cmdt/Dir/Chefe os preços de venda a praticar?				
7	No final de cada mês é apurado o Resultado Bruto das Vendas (RBV), o qual é transferido para a classe 7, de acordo com o princípio da não compensação estabelecido no art.º 6 da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.?				
8	Os Recebimentos em dinheiro dos Bares, são depositados intactos, diariamente, em conta bancária, não sendo aproveitados para se efectuarem quaisquer pagamentos?				
9	A aquisição dos géneros obedece ao estabelecido nas Circulares nº 05/04 e nº 04/06 da DFin?				
10	Os movimentos de existências, são registados na conta 2641500000 – Devedores Internos?				
11	A prestação de contas mensal à Secção Logística, possui os documentos estabelecidos superiormente?				
12	A conta 2641500000 – Devedores Internos, no final de cada ano económico encontra-se saldada?				

Pág. 34 de 47 págs.

Fonte: Direção de Finanças (2010a)

ÁREA E: EXISTÊNCIAS / IMOBILIZADO

Controlo Interno, legislação e regulamentação					
Nº	OBJECTIVOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> O controlo interno é adequado e esteve implementado durante todo o período; A legislação e regulamentação aplicáveis estão a ser respeitadas. 				
	PROCEDIMENTOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
1	Existências				
1.1	Os bens e existências são contados e verificados pelo menos uma vez por ano?				
1.2	O acesso aos armazéns é ou não restrito a um número limitado de funcionários?				
1.3	As existências em armazém, são controladas pela Secção Logística, em termos de quantidades, designação, localização e custo unitário?				
1.4	Todas as existências estão armazenadas em local fechado adequado e sob a supervisão dum responsável?				
2	Imobilizado				
2.1	Existem bens já abatidos e ainda na posse da UEO?				
2.2	Os bens de aumento à carga encontram-se bem movimentados no módulo MM, ao nível dos seguintes dados: <ul style="list-style-type: none"> - Data de aquisição - Preço de aquisição / produção - Quantidade - Período de vida útil - Taxa de amortização - Taxa dos Bens de baixo valor - N° de inventário 				
2.3	Foi efectuada a transferência de imobilizado na mudança de exercício?				
2.4	Os imobilizados adquiridos pelo Orçamento de Estado foram sujeitos a subvenção de investimento no SIG?				
2.5	Existe Pedido Parecer Técnico nas aquisições?				
2.6	Existem listagens de material afecto aos vários sectores da UEO?				
2.7	As transferências de imobilizado foram devidamente autorizadas?				

ÁREA E: EXISTÊNCIAS / IMOBILIZADO

Procedimentos substantivos			
Nº	OBJECTIVOS	Obs.	M.T.
	Concluir se: <ul style="list-style-type: none"> • As existências contabilizadas correspondem a bens existentes em armazém; • Os valores dos bens existentes em armazém estão adequadamente contabilizados; • O Imobilizado da UEO está contabilizado, pelo valor e na rubrica adequados; • O imobilizado contabilizado existe e está afecto a uso da UEO; • As amortizações do exercício estão contabilizadas pelo valor adequado; 		
	PROCEDIMENTOS	Obs.	M.T.
1	Existências		
1.1	Efectuar contagem física de bens inventariáveis por amostragem e referir diferenças encontradas.		
1.2	Verificar se as existências em armazém, incluindo CombLub, estão de acordo com os balancetes efectuados pela UEO.		
1.3	Verificar se as quantidades em stock representam existências propriedade da UEO e estão localizadas ou em trânsito à sua consignação		
2	Imobilizado		
2.1	Verificar se o imobilizado está contabilizado, registado e pertence à UEO.		
2.2	Realizar uma análise do imobilizado adquirido no exercício em análise.		
2.3	Efectuar uma inspecção física a um conjunto de itens materialmente relevantes.		
2.4	Verificar se as amortizações foram adequadamente calculadas e registadas		
2.5	Verificar se as amortizações do exercício são adequadas e foram calculadas em bases aceitáveis e consistentes com as utilizadas em exercícios anteriores.		
2.6	Verificar se os saldos das contas de amortizações acumuladas são razoáveis atendendo à vida útil e ao valor residual dos bens ou direitos.		
2.7	Identificar os abates ocorridos durante o período e confrontá-los com os registos contabilísticos.		

ÁREA F: PRESTAÇÃO DE CONTAS

Controlo Interno, legislação e regulamentação					
Nº	OBJECTIVOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> O controlo interno é adequado e esteve implementado durante todo o período; A legislação e regulamentação aplicáveis estão a ser respeitadas. 				
	PROCEDIMENTOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
1	Os registos contabilísticos encontram-se bem escriturados e contabilizados?				
2	Os registos e saldos são regularmente conferidos (ex: subcontas)?				
3	O acesso aos registos contabilísticos é apenas feito por pessoal habilitado?				
4	São cumpridas as normas de guarda, conservação e segurança dos registos contabilísticos e dos procedimentos de aquisição?				
5	Existe segregação de funções ao nível dos registos contabilísticos?				
6	Os balancetes do armazém de combustíveis e lubrificantes encontram-se bem elaborados e de acordo com as rubricas de combustíveis e lubrificantes do OMDN e DCCR ?				
7	Os documentos que fazem parte da prestação mensal de contas, estão elaborados de acordo com o preconizado pelo SIGDN (Mapas em SEM/BW) nas Instruções Técnicas?				
8	O arquivo está adequadamente organizado, em termos de arrumação, facilidade de consulta, o tipo de documentação, de acordo com a Instrução Técnica nº02/FI/2006 - Regras de Arquivo do Processo Contabilístico?				
9	O livro de actas contém todas as situações previstas no RARMF das UEO e encontra-se actualizado?				
10	Os saldos são adequadamente Justificados?.				

ÁREA F: PRESTAÇÃO DE CONTAS

Procedimentos substantivos			
Nº	OBJECTIVOS	Obs.	M.T.
	Concluir se os valores constantes da prestação de contas anual são adequados.		
	PROCEDIMENTOS	Obs.	M.T.
1	Verificar se os saldos transitados da gerência anterior são correctos.		
2	Verificar se os saldos a transitar para a gerência seguinte estão correctos.		
3	Verificar se os valores da execução orçamental-despesa estão correctos.		
4	Verificar se os valores da execução orçamental-receita estão correctos.		
5	Verificar se os valores constantes da receita e despesas do mapa de fluxos de tesouraria estão correctos.		

ÁREA G: CORRUPÇÃO E INFRACÇÕES CONEXAS

Corrupção e Infracções Conexas					
Nº	OBJECTIVOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
	Verificar se: <ul style="list-style-type: none"> Existem situações que configurem risco de corrupção; Se, no contexto das situações detectadas, existem indícios de corrupção; 				
	PROCEDIMENTOS	Sim	Não	Obs.	M.T.
1	Verificar a existência de planeamento de aquisições a médio - longo prazo que permita o adequado procedimento de adjudicação, o inerente estudo da necessidade e respectivas especificações técnicas adequadas.				
2	Verificar o cumprimento dos procedimentos legais contratuais.				
3	Verificar a existência de indícios de desdobramento de despesas.				
4	Verificar se os contratos têm cláusulas penalizadoras do não cumprimento do estipulado e verificação do respectivo incumprimento.				
5	Verificar a aplicação das cláusulas penalizadoras do não cumprimento do estipulado.				
6	Verificar o cumprimento do ciclo da receita e da despesa no que se refere às fases de: <ul style="list-style-type: none"> Autorização; Processamento; Liquidação e; Processamento. 				
7	Verificar a existência de segregação entre as seguintes funções: <ul style="list-style-type: none"> Manifestação da necessidade; Execução dos procedimentos de aquisição; Recepção dos bens/serviços adquiridos; Pagamento. 				

Pág. 39 de 47 págs.

Fonte: Direção de Finanças (2010a)